HOCHSCHULE FÜR ÖFFENTLICHE
VERWALTUNG UND FINANZEN LUDWIGSBURG

Möglichkeiten und Grenzen kommunaler Bilanzpolitik im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen in Baden-Württemberg

Master-Thesis

zur Erlangung des Grades einer
Master of Arts (M.A.)
im Master-Studiengang Public Management

vorgelegt von:

Nicole Ullrich

Wintersemester 2016/2017

Erstgutachterin: Jutta Breitenstein
Zweitgutachter: Prof. Dr. Oliver Sievering

Abstract

Das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen sorgt für mehr Transparenz bei der Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Kommunen. Zugleich ergeben sich für die Kommunen bilanzpolitische Möglichkeiten die im Rahmen des Jahresabschlusses gezielt eingesetzt werden können, um die Adressaten der kommunalen Rechnungslegung zu beeinflussen. Es ist daher für den Bilanzierenden wie auch für die Adressaten von Vorteil, die bilanzpolitischen Instrumente und ihre Auswirkungen zu kennen. In der vorliegenden Arbeit werden die Möglichkeiten und Grenzen kommunaler Bilanzpolitik herausgearbeitet und deren Einsatz sowie Zielsetzung in der Praxis mit Hilfe der Analyse kommunaler Jahresabschlüsse und einer schriftlichen Befragung erhoben.

Gender-Hinweis

In diesem Dokument wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit nur die männliche Form eines Begriffs verwendet. Selbstverständlich beziehen sich die jeweiligen Begriffe sowohl auf weibliche als auch auf männliche Personen.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis

AfA	Absetzung für Abnutzung
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
a.o.	außerordentlicher
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilRUG	Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz
Doppik	Doppelte Buchführung in Konten
EPSAS	European Public Sector Accounting Standards
FAG	Finanzausgleichsgesetz
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GemO	Gemeindeordnung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GPA	Gemeindeprüfungsanstalt
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
i.V.m.	in Verbindung mit
KAG	Kommunalabgabengesetz
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle
ND	Nutzungsdauer
NKHR	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen
NSM	Neues Steuerungsmodell

Abbildungsverzeichnis

Anlagenverzeichnis

1 Einleitung

Die in Baden-Württemberg seit 2009 verbindlich vorgeschriebene Umstellung auf das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) ist nicht nur die reine Änderung des Rechnungswesens. Vielmehr ist damit – was heute oftmals in den Hintergrund tritt – eine neue Art der Steuerung für Politik und Verwaltung verknüpft. Der Wunsch nach einer wirtschaftlicheren und effizienteren Verwaltung ist dabei schon wesentlich älter als das NKHR und reicht bis in die 1990er Jahre zurück, als das New Public Management in Deutschland Einzug hielt. Zur Umsetzung erarbeitete damals die Kommunale Gemeinschaftsstelle (KGSt) gemeinsam mit der betriebswirtschaftlich orientierten Verwaltungsforschung ein Konzept unter dem Titel „Neues Steuerungsmodell“ (NSM).[1] Wesentliche Bausteine des NSM sind die Zusammenführung von Fach- und Ressourcenverantwortung mittels Budgetierung, eine stärkere Outputorientierung durch die Einführung von Produkten und einer Kosten- und Leistungsrechnung wie die Steuerung über Ziele im Rahmen eines Kontraktmanagements zwischen Politik und Verwaltung.[2] Diese Grundidee, über betriebswirtschaftliche Systeme zu steuern, wird heute mit dem NKHR – offenbar, weil die freiwillige Umsetzung scheiterte – den Kommunen gesetzlich vorgeschrieben.[3] Das NKHR ist damit zentraler Punkt eines lange währenden Modernisierungsprozesses.

1.1 Problemstellung

Durch die Umstellung soll sich das Rechnungswesen der Kommunen stärker an der kaufmännischen Buchführung von Unternehmen orientieren.[4] Ziel des NKHR ist es, mit Hilfe eines Ressourcenverbrauchskonzepts aussagefähigere Informationen über die finanzielle Lage der Kommunen zu erhalten und sie damit in die Lage zu versetzen, ihre Verwaltungssteuerung zu verbessern.[5] Durch die Darstellung von Vermögen, Abschreibungen und Schulden kann die Transparenz in der kommuna-

[1] Vgl. Bogumil 2014, S. 42.
[2] Vgl. Bogumil 2014, S. 43f.
[3] Vgl. Bogumil 2014, S. 42, 49.
[4] Vgl. Bogumil 2014, S. 49.
[5] Vgl. Bogumil 2014, S. 49.

len Doppik (Doppelte Buchführung in Konten) zwar erhöht werden, neben aussagekräftigeren Informationen sind damit aber auch Auslegungsspielräume verbunden.[6] In der Kameralistik waren die Bilanzierung und Bewertung von zahlungsstromorientierten Größen weitestgehend eindeutig definiert, während es in der Doppik durch die ressourcenorientierten Größen, wie Abschreibungen oder Rückstellungen, wesentlich mehr bilanzpolitische Spielräume gibt.[7]

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) verlangen die Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse der Kommunen, womit Bilanzpolitik grundsätzlich ausgeschlossen ist, da diese die wirtschaftliche Lage verzerrt. Allerdings können nicht alle wirtschaftlichen Vorgänge normiert werden, weshalb zur Darstellung der tatsächlichen Lage, dem Bilanzierenden zwangsläufig Möglichkeiten eingeräumt werden müssen, um Geschäftsvorfälle entsprechend der örtlichen Gegebenheiten zu beurteilen. Diese Beurteilungsspielräume eröffnen wiederum die Möglichkeiten der Bilanzpolitik. Den GoB nach muss dem Bilanzierenden unterstellt werden, dass er objektiv und neutral beurteilt und damit die tatsächliche wirtschaftliche Lage wiedergibt. Bei Unternehmen, deren Ziel es ist, ihre Gewinne zu optimieren, kann in der Praxis allerdings davon ausgegangen werden, dass unternehmenszielorientierte Bilanzpolitik betrieben wird.[8] Auch die Kommunen unterliegen in gewissem Rahmen den politischen Zielen ihrer gewählten Bürgermeister und Gemeinderäte, was die Vermutung eines gezielten Einsatzes bilanzpolitischer Instrumente ebenfalls zulässt.[9] Da diese im Gegensatz zu Unternehmen allerdings nicht das Ziel der Gewinn- sondern der Gemeinwohlmaximierung haben, ist zu klären, inwiefern die Kommunen ihre Jahresabschlüsse tatsächlich beeinflussen wollen und können.

1.2 Ziel der Arbeit

Die Thematik der Bilanzpolitik ist für die Kommunen verhältnismäßig neu, bisher kaum untersucht und es existiert wenig Fachliteratur dazu. Die Arbeit richtet sich zum einen an alle Entscheidungsträger der Kommunen, die im Rahmen des Jahres-

[6] Vgl. Bogumil 2014, S. 52.
[7] Vgl. Hennies 2005, S. 2.
[8] Vgl. Eiselt, Müller 2011, S. 21ff.
[9] Vgl. Hennies 2005, S. 13.

abschlusses gestaltende Maßnahmen ergreifen können, und zum anderen an die Adressaten der Jahresabschlüsse, die bilanzpolitische Einflüsse erkennen und deren Auswirkungen auf die Abbildung der wirtschaftlichen Lage der Kommune beurteilen wollen. Um den Kommunen einen umfassenden Überblick über die Thematik zu bieten, wird in dieser Arbeit zunächst der Begriff Bilanzpolitik und seine Bedeutung für den kommunalen Sektor herausgearbeitet. Zudem soll den kommunalen Entscheidungsträgern für die Gestaltung ihrer Jahresabschlüsse eine Übersicht über alle bilanzpolitischen Möglichkeiten zur Verfügung gestellt werden, die das NKHR für die städtischen Kernhaushalte bietet. Um Vor- und Nachteile bilanzpolitischer Instrumente vor deren Einsatz abwägen zu können, werden zudem die kurz- und langfristigen Auswirkungen auf die Abbildung der wirtschaftlichen Lage der Kommunen dargestellt. Da der Einsatz von Bilanzpolitik den Kommunen nicht gänzlich freigestellt ist, sondern von verschiedenen Einflüssen begrenzt wird, werden den Entscheidungsträgern in dieser Arbeit außerdem die Grenzen der Bilanzpolitik aufgezeigt. Bisher existieren keine Erhebungen über den Einsatz bilanzpolitischer Instrumente der Kommunen in Baden-Württemberg. Mit einer primärstatistischen Erhebung wird daher ermittelt, welche Rolle Bilanzpolitik für Kommunen spielt, welche Instrumente sie gegebenenfalls dazu verwenden, welche Zielsetzungen verfolgt und welche Adressaten erreicht werden sollen.

1.3 Methodeneinsatz und Aufbau der Arbeit

Die theoretische Erarbeitung der bilanzpolitischen Instrumente erfolgt durch eine Analyse der kommunalen Gesetzesvorschriften, der Leitfäden und Kommentierungen und unterstützend durch den Vergleich mit dem Handelsrecht. Sowohl bei der Darstellung der bilanzpolitischen Instrumente als auch bei der Untersuchung deren Praxiseinsatzes, stehen die kommunalen Regelungen für die Jahresabschlüsse der Kernverwaltungen im Vordergrund. Aus diesem Grund wird auf die Auswirkungen auf Sondervermögen oder kommunale Unternehmen wie auch auf die Regelungen zum Gesamtabschluss in dieser Arbeit nicht eingegangen. Zudem konzentriert sich die Arbeit auf die Regelungen des NKHRs in Baden-Württemberg und geht nicht auf Regelungen anderer Bundesländer oder die Diskussion um die europäischen

und internationalen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (EPSAS/IPSAS) ein.

Zur Untersuchung des Einsatzes bilanzpolitischer Instrumente in der Praxis wurden zum einen insgesamt 32 Jahresabschlüsse von 16 Kommunen analysiert und zum anderen eine schriftliche Onlinebefragung bei Kommunen durchgeführt. Die Jahresabschlüsse wurden dabei mittels eines zuvor erstellten Analysebogens auf den Einsatz offensichtlicher bilanzpolitischer Instrumente hin untersucht. Es fand dabei keine Bilanzanalyse mittels Kennzahlen oder Ratingverfahren zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Kommunen statt. Bei der Befragung erfolgte eine Vollerhebung aller Kommunen in Baden-Württemberg, die bis 2015 auf das NKHR umgestellt haben. Ziel der Befragung war es, die eingesetzten bilanzpolitischen Instrumente wie auch Ziele und Adressaten kommunaler Bilanzpolitik zu ermitteln.

Im Anschluss an die Einleitung werden in Kapitel 2 die Grundzüge des NKHRs vorgestellt. Des Weiteren wird der privatrechtlich geprägte Begriff der Bilanzpolitik für den öffentlichen Sektor definiert und seine Anwendbarkeit auf kommunale Gegebenheiten dargestellt. Zudem werden die kommunalspezifischen Ziele und Adressaten von Bilanzpolitik herausgearbeitet. Die bilanzpolitischen Möglichkeiten sowie deren Auswirkungen auf die Abbildung der wirtschaftlichen Lage der Kommunen werden in Kapitel 3 erläutert. Dabei werden die bilanzpolitischen Möglichkeiten in sachverhaltsgestaltende und sachverhaltsabbildende Instrumente unterschieden. Außerdem wird auf die speziellen bilanzpolitischen Möglichkeiten im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz eingegangen, die sich aus diversen Vereinfachungsregelungen der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) für die Erstbewertung des kommunalen Vermögens ergeben. Die Grenzen der Bilanzpolitik, die sich aus rechtlichen und strategischen Gründen oder auch aus mangelnder Aussagefähigkeit der Instrumente ergeben können, werden in Kapitel 4 dargestellt. Das Vorgehen der empirischen Untersuchung zur Erhebung des Einsatzes von bilanzpolitischen Instrumenten in der Praxis wie auch deren Ergebnisse werden in Kapitel 5 behandelt. Kapitel 6 fasst zum Abschluss die wesentlichen Erkenntnisse der Arbeit zusammen und gibt einen Ausblick auf die weitere Entwicklung der Bilanzpolitik im NKHR.

2 Bilanzpolitik im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen

Nach den Grundideen des Neuen Steuerungsmodells sollte der öffentliche Sektor auf ein Buchführungssystem umstellen, das im Gegensatz zur Kameralistik nicht nur den Geldverbrauch, sondern auch den tatsächlichen Ressourcenverbrauch abbildet. Die Weichen für die Umstellung stellte die Innenministerkonferenz der Länder mit dem Beschluss der Reform des Gemeindehaushaltsrechts am 21. November 2003.[10] Während andere Bundesländer bereits frühzeitig mit der Umstellung begannen, startete die tatsächliche Reform von der Kameralistik zum Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen in Baden-Württemberg erst 2009, als der Landtag mit dem Beschluss des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts die rechtlichen Grundlagen legte.[11] Bis 2020 müssen die Kommunen in Baden-Württemberg nun auf das NKHR umgestellt haben.[12]

Die Grundzüge des NKHRs sowie die Ansatzpunkte für Bilanzpolitik werden in Kapitel 2.1 erläutert. Da der Begriff der Bilanzpolitik aus der Privatwirtschaft kommt, wird seine Anwendbarkeit im kommunalen Bereich in Kapitel 2.2 dargestellt und auf die Besonderheiten in Bezug auf den öffentlichen Sektor eingegangen. Welche Ziele Kommunen mit Bilanzpolitik verfolgen können und wer Adressat bilanzpolitischer Maßnahmen ist, wird in Kapitel 2.3 und 2.4 dargestellt.

2.1 Das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen

Durch die Umstellung auf das NKHR verändert sich sowohl der Haushaltsplan als auch der Jahresabschluss in Form und Inhalt gegenüber der Kameralistik deutlich. Gegenüber der bisherigen zahlungsorientierten Betrachtung (Einnahmen und Ausgaben) rückt die ressourcenorientierte Darstellung (Erträge und Aufwendungen) in den Mittelpunkt. Im Zuge der intergenerativen Gerechtigkeit soll nun auch der nichtzahlungswirksame Werteverzehr durch Abschreibungen und Rückstellungen ermittelt und erwirtschaftet werden. Dieses Ziel spiegelt sich auch in den strengeren

[10] Vgl. Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder 2003.
[11] Vgl. Landtag von Baden-Württemberg 2009.
[12] Vgl. Landtag von Baden-Württemberg 2013.

Anforderungen an den Haushaltsausgleich wieder.[13] Durch die sogenannte Outputorientierung des neuen Haushaltsrechts rücken die Produkte, also die erbrachten Leistungen der Kommune, in den Vordergrund. Für diese Produkte soll der Gemeinderat Ziele entwickeln, die anhand von konkreten Kennzahlen gemessen werden können. Durch die Ergänzung der Jahresrechnung um eine Bilanz und die Erweiterung des Jahresabschlusses um einen Konzernabschluss wird außerdem mehr Transparenz angestrebt.

Die kommunale Doppik unterscheidet sich gegenüber der kaufmännischen Buchführung durch eine Drei-Komponenten-Rechnung (siehe Abbildung 1).

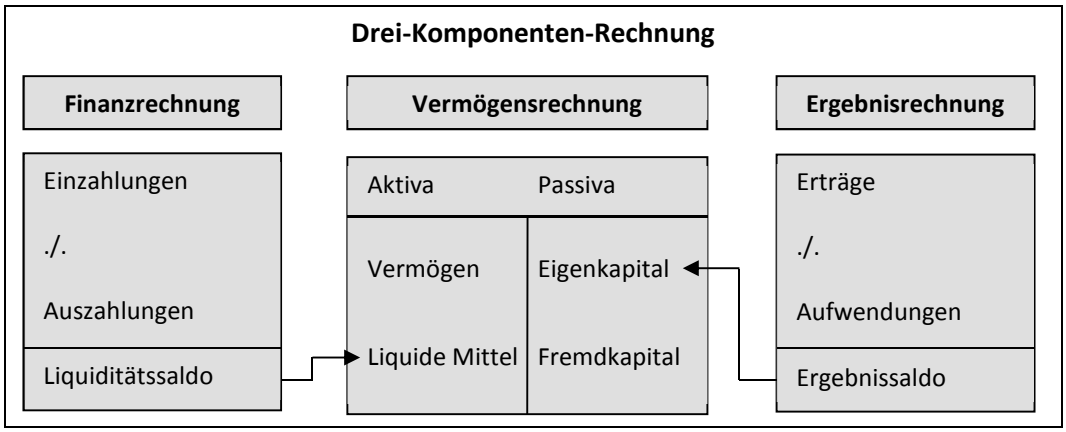

Abbildung 1: Die Drei-Komponenten-Rechnung im NKHR (eigene Darstellung nach Kussmaul, Henkes 2009, S. 71)

In der Ergebnisrechnung werden alle ordentlichen Erträge und Aufwendungen der laufenden Verwaltungstätigkeit sowie die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen verbucht. Sie ist mit der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung vergleichbar.[14] Der Ergebnissaldo verändert die Passivseite der Vermögensrechnung und erhöht bzw. vermindert das Eigenkapital. Die Vermögensrechnung (Bilanz)[15] stellt das kommunale Vermögen und die Schulden gegenüber. Sie ist im Wesentlichen der kaufmännischen Bilanz nachempfunden. Zusätzlich zur kaufmännischen Buchführung kommt in der kommunalen Doppik die Finanzrechnung hinzu, in der alle tatsächlichen Ein- und Auszahlungen verbucht werden. Damit ist

[13] Vgl. §§ 24, 25 GemHVO.
[14] Vgl. Kussmaul, Henkes 2009, S. 33.
[15] Die Bilanz wurde bis zur Änderung der GemO und GemHVO durch das Gesetz zur Änderung gemeindehaushaltsrechtlicher Vorschriften vom 17.12.2015 als Vermögensrechnung bezeichnet. In dieser Arbeit werden beide Begriffe synonym verwendet.

sie vergleichbar mit der kaufmännischen Kapitalflussrechnung.[16] Der Liquiditätssaldo erhöht bzw. vermindert die liquiden Mittel auf der Aktivseite der Bilanz.

Während sowohl zur Ergebnis- wie auch zur Finanzrechnung eine Planung erstellt wird, gibt es keine Planbilanz.[17] Der Haushaltsplan wird in einen Gesamthaushalt und mehrere Teilhaushalte gegliedert, die wiederum aus Ergebnis- und Finanzhaushalt bestehen. Hinzu kommen der Stellenplan und die Anlagen.[18]

In der Kameralistik blieb die Jahresrechnung gegenüber dem Haushaltsplan recht unbeachtet, wogegen der Jahresabschluss im NKHR an Bedeutung gewinnen wird. Dies liegt vor allem daran, dass der Jahresabschluss nun erstmals eine Bilanz enthält. Diese erreicht durch ihre Verständlichkeit und Bekanntheit aus der Privatwirtschaft einen weitaus größeren Adressatenkreis als dies der kamerale Jahresabschluss vermochte.[19] Der Jahresabschluss besteht nach § 95 GemO aus Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Bilanz. Er ist um einen Anhang zu erweitern und durch einen Rechenschaftsbericht zu erläutern. Dem Anhang sind als Anlagen eine Vermögensübersicht, eine Schuldenübersicht und eine Übersicht über die in das folgende Jahr zu übertragenden Haushaltsermächtigungen beizufügen.

Bilanzpolitische Einflüsse können in allen drei Komponenten vorkommen. Da viele der gesetzlichen Wahlrechte im Anhang anzugeben sind, stellt dieser ein wesentliches Informationsinstrument für den Bilanzadressaten dar, um die bilanzpolitischen Maßnahmen der Verwaltung zu identifizieren und einzuschätzen.[20]

2.2 Begriffsdefinition von Bilanzpolitik

Küting/Weber[21] definieren Bilanzpolitik als „die bewusste und im Hinblick auf die Ziele des Unternehmens zweckorientierte – im Rahmen der Bilanzierungsnormen zulässige – Beeinflussung der im (Konzern-)Jahresabschluss und (Konzern-)Lagebericht publizierten Unternehmensdaten“. Diese Definition findet zunächst in der Privatwirtschaft Anwendung. Dass allerdings auch die kommunalen Vorschriften

[16] Vgl. Kussmaul, Henkes 2009, S. 33.
[17] Vgl. Kussmaul, Henkes 2009, S. 71.
[18] Vgl. § 1 GemHVO.
[19] Vgl. Kussmaul, Henkes 2009, S. 32.
[20] Vgl. Hennies 2005, S. 84.
[21] Vgl. Küting et al. 2015, S. 33.

eng mit denen des Handelsrechts verbunden sind, wird durch den Verweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den kommunalen Vorschriften deutlich.[22] So ist beispielsweise der Jahresabschluss entsprechend § 95 I S. 2 GemO nach den GoB unter Berücksichtigung der besonderen gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen aufzustellen.[23] Der Zusatz „unter Berücksichtigung der besonderen gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen“ verdeutlicht, dass handelsrechtliche Bestimmungen natürlich nur dann zur Problemlösung herangezogen werden können, sofern es keine expliziten Regelungen in den kommunalen Vorschriften gibt.[24] Für den Begriff der Bilanzpolitik allerdings, kann sich der kommunale Sektor damit zunächst am Begriffsverständnis der Privatwirtschaft orientieren.[25] Stein (2014, S. 165) fasst den Begriff Bilanzpolitik treffend zusammen als „die bewusste, auf die Ziele der kommunalen Gebietskörperschaft ausgerichtete, zweckorientierte Gestaltung der Rechnungslegungsinformationen im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten“.[26] Unter Bilanzpolitik versteht man damit alle legalen Maßnahmen, die die bilanzierende Kommune während des Geschäftsjahres und bei der Aufstellung des Jahresabschlusses unternimmt, um den Jahresabschluss bewusst zu gestalten und den Bilanzadressaten damit im Sinne der Kommune zu beeinflussen.[27] Zum Jahresabschluss gehören entsprechend der §§ 47-55 GemHVO die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung, die Vermögensrechnung (Bilanz), der Anhang und der Rechenschaftsbericht, weshalb der Begriff Bilanzpolitik terminologisch nicht ganz korrekt ist. Präziser wäre der Begriff Jahresabschlusspolitik oder Rechnungslegungspolitik.[28] Da sich diese Bezeichnungen allerdings in der Wissenschaft und Praxis der Privatwirtschaft nicht durchgesetzt haben[29] und auch im kommunalen Bereich eher selten verwendet werden, wird in dieser Arbeit der Begriff

---

[22] Vgl. §77 III GemO.
[23] Weitere Verweise auf die GoB finden sich in § 95a GemO und den §§ 34, 38 GemHVO.
[24] Vgl. Kussmaul, Henkes 2009, S. 16.
[25] Vgl. Hennies 2005, S. 10, Stein 2014, S. 165.
[26] Vgl. Stein 2014, S. 165, fasst zusammen aus: Freidank 1990, S. 6, Hennies 2005, S. 10, Matz 2008, S. 193, Pfleger 1991, S. 21.
[27] Vgl. Peemöller 2003, S. 2, Eiselt, Müller 2011, S. 20.
[28] Vgl. Hennies 2005, S. 10, Eiselt, Müller 2011, S. 19, Pfleger 1991, S. 22.
[29] Vgl. Hennies 2005, S. 10, Pfleger 1991, S. 22.

Bilanzpolitik sowie synonym die Bezeichnung bilanzpolitische Maßnahmen verwendet, in dem Bewusstsein, dass damit nicht nur die Bilanz, sondern der gesamte Jahresabschluss gemeint ist.[30]

Die Gestaltung des Jahresabschlusses kann dabei in zwei Richtungen erfolgen. Die wirtschaftliche Lage der Kommune kann entweder schlechter oder aber besser dargestellt werden als die tatsächliche Situation ist. Demnach wird die Bilanzpolitik in konservative und progressive Bilanzpolitik unterschieden. Der Gebrauch von Instrumenten, die dazu führen, dass die wirtschaftliche Lage eher schlechter als die tatsächliche Situation ausgewiesen wird, wird dabei als konservative Bilanzpolitik verstanden. Von progressiver Bilanzpolitik wird gesprochen, wenn durch bilanzpolitische Instrumente die wirtschaftliche Lage eher zu positiv dargestellt wird.[31] Auf welche Ziele der Kommune die Bilanzpolitik ausgerichtet werden kann, wird im nächsten Kapitel erläutert.

2.3 Zielsetzungen von Bilanzpolitik

Bilanzpolitik stellt keinen Selbstzweck dar, sondern ist stets nur ein Mittel um übergeordnete Unternehmensziele zu erreichen.[32] Welche bilanzpolitischen Maßnahmen eingesetzt werden, hängt daher grundsätzlich von den verfolgten Zielen ab. Während das übergeordnete Ziel der Privatwirtschaft in der Regel die Gewinnmaximierung ist, steht bei den Kommunen die Förderung des Gemeinwohls im Mittelpunkt.[33] Neben den Sachzielen der Aufgabenerfüllung, welche den weitaus größeren Teil kommunaler Aktivitäten ausmachen, verfolgt die Kommune Formalziele wie die Sicherstellung der wirtschaftlichen Lage.[34] Die Erreichung der Sachziele lässt sich nur bedingt beurteilen. Da sie im Normalfall jedoch nur mit wirtschaftlich adäquaten Verhältnissen verfolgt werden können, steht auch hier die wirtschaftliche Lage der Kommunen im Vordergrund des Interesses Externer.[35] Die Beeinflussung der Darstellung der wirtschaftlichen Lage durch Bilanzpolitik kann zum einen die konkrete Beeinflussung des Jahresergebnisses zum Ziel haben und zum anderen die

---

[30] Vgl. Vorgehensweise bei Hennies 2005, S. 10 und Stein 2014, S. 166.
[31] Vgl. Stein 2014, S. 166.
[32] Vgl. Pfleger 1991, S. 23, Petersen et al. 2010, S. 3.
[33] Vgl. § 1 II GemO.
[34] Vgl. Hennies 2005, S. 9ff.
[35] Vgl. Hennies 2005, S. 10f.

Beeinflussung des Verhaltens und der Meinungsbildung der Rechnungslegungsadressaten.[36] Der Zusammenhang zwischen dem übergeordneten Ziel der Gemeinwohlförderung und den bilanzpolitischen Zielen der Kommunen ist in Abbildung 2 dargestellt.

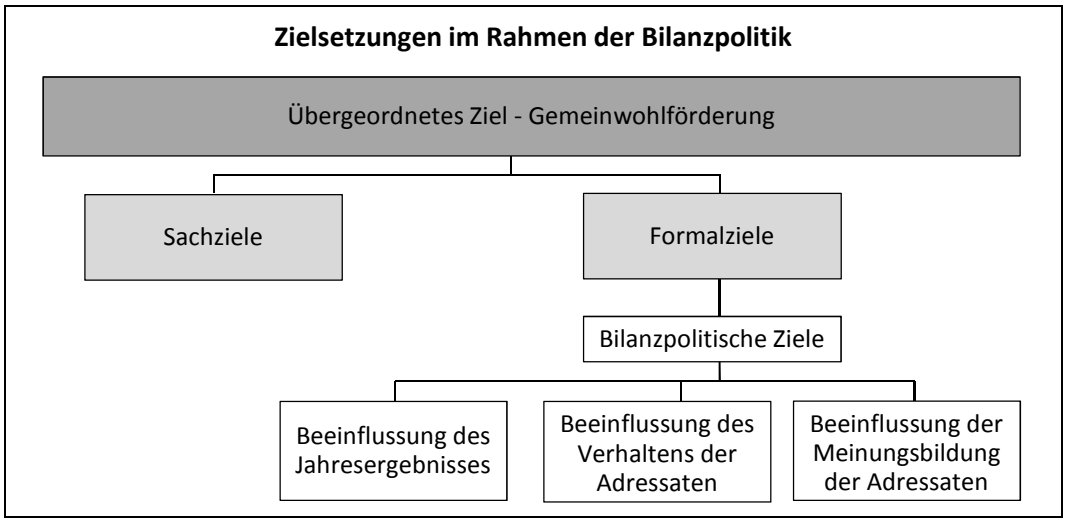

Abbildung 2: Zielsetzungen im Rahmen der Bilanzpolitik (eigene Darstellung nach Hennies 2005, S. 9ff., Kussmaul, Henkes 2008, S. 937, Petersen et al. 2010, S. 3)

Zur Beeinflussung des Jahresergebnisses werden in der Regel bilanzpolitische Möglichkeiten, welche Ansatz oder Bewertung beeinflussen, genutzt, um monetär messbar Auswirkungen zu erzielen.[37] Bei der Beeinflussung des Verhaltens und der Meinungsbildung der Adressaten stehen verschiedene Möglichkeiten des Ausweises sowie Art und Umfang von Erläuterungen im Vordergrund, mit denen insbesondere Geschäfts- und Mitarbeiterbeziehungen wie auch Image der Kommune beeinflusst werden können.[38] Die eingesetzten bilanzpolitischen Instrumente hängen dabei nicht nur von den Zielen, sondern in großem Maße auch von den zu erreichenden Adressaten ab (siehe hierzu auch Kapitel 2.4). Angesichts der derzeitigen Haushaltslage der Kommunen und den stetig wachsenden Aufgaben, wird in nächster Zeit in der Regel die Erreichung eines ausgeglichenen Haushaltes primäres Ziel der kommunalen Bilanzpolitik sein.[39]

[36] Vgl. Kussmaul, Henkes 2008, S. 937.
[37] Vgl. Petersen et al. 2010, S. 3.
[38] Vgl. Petersen et al. 2010, S. 3.
[39] Vgl. Kussmaul, Henkes 2008, S. 937.

Alle Maßnahmen der Bilanzpolitik müssen sich an dem übergeordneten Ziel der Gemeinwohlförderung orientieren, welches sich in den allgemeinen Haushaltsgrundsätzen des § 77 GemO konkretisiert, indem als Hauptziel des kommunalen Haushaltsrechts die stetige Aufgabenerfüllung genannt ist. Die sich daraus ergebende Ressourcenorientierung verlangt von der Gemeinde den Ressourcenverbrauch und -zuwachs langfristig zu betrachten und dem Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit zu folgen.[40] Intergenerative Gerechtigkeit bedeutet, dass jede Generation die von ihr verbrauchten Ressourcen über Abgaben wieder ersetzen soll und das von ihrer Vorgängergeneration empfangene öffentliche Vermögen uneingeschränkt der Nachfolgergeneration übergibt.[41] Die Umstellung des kommunalen Rechnungswesens von der Kameralistik auf NKHR hat maßgeblich dazu beigetragen, dass zur Erreichung dieses Ziels nun alle relevanten Informationen für die politischen Entscheidungsträger vorliegen.[42] Alle weiteren bilanzpolitischen Ziele sollten sich an diesem übergeordneten Ziel orientieren. Doch ist es in der Praxis nicht auszuschließen, dass es aufgrund persönlicher Ziele des Bilanzierenden oder zur Beeinflussung der Bilanzadressaten zur Verletzung der Generationengerechtigkeit durch Bilanzpolitik kommen kann.[43] Im folgenden Kapitel wird darauf eingegangen wer Adressat des kommunalen Jahresabschlusses sein kann und welche Ziele diese verfolgen.

2.4 Adressaten bilanzpolitischer Maßnahmen

Die Adressaten eines Jahresabschlusses in der Privatwirtschaft unterscheiden sich von denen der Kommunen aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen und der Tatsache, dass Kommunen beispielsweise keine Eigenkapitalgeber haben.[44] Die Adressaten des kommunalen Jahresabschlusses sind die politischen Leitungsorgane, Aufsichtsbehörden, Bürger, Bund, Land und andere Kommunen sowie Gläubiger, Lieferanten und Arbeitnehmer. Die Bilanzpolitik ist in der Regel darauf ausgerichtet, möglichst allen Interessengruppen gerecht zu werden. Denn auch wenn

[40] Vgl. Hafner 2013, § 77 GemO, Rdnr. 1ff., S. 602f.
[41] Vgl. Hennies 2005, S. 12.
[42] Vgl. Hennies 2005, S. 12f.
[43] Vgl. Hennies 2005, S. 13.
[44] Vgl. Hennies 2005, S. 11.

diese sehr unterschiedliche Beurteilungsmaßstäbe anlegen, so wird nur ein einheitlicher Jahresabschluss für alle Adressaten veröffentlicht. Auf die einzelnen Adressatenkreise, ihre Zielsetzungen und wie die bilanzierende Kommune auf diese reagieren kann, wird im Folgenden eingegangen.

Politische Leitungsorgane

Für die politischen Leitungsorgane wie Rat und Bürgermeister nimmt die Rechnungslegung zwei Aufgaben wahr. Zum einen dient sie als Informationsinstrument zur Planung und Umsetzung strategischer Programme, da sie anhand der aktuellen wirtschaftlichen Lage Auskunft darüber gibt, ob auch zukünftig Leistungen erbracht und eingegangene Verpflichtungen erfüllt werden können.[45] Zum anderen können die politischen Entscheidungsorgane die Rechnungslegung im Sinne ihrer Interessen beeinflussen um beispielsweise die Wiederwahl zu sichern. So können die politischen Organe die Darstellung einer positiveren wirtschaftlichen Lage zum Ziel haben, um die Wähler durch eine finanziell verantwortungsvolle und solide Politik zu überzeugen. Bei einem politischen Wechsel könnten die neuen Organe hingegen eine schlechtere Darstellung der wirtschaftlichen Lage verfolgen, um dies den vorherigen politischen Organen anzulasten und in den Folgejahren von der Verbesserung zu profitieren.[46] Doch um dem übergeordneten Ziel der Generationengerechtigkeit gerecht zu werden, sollten aufgrund persönlicher oder politischer Ziele weder stille Lasten noch stille Reserven auf die nächsten Generationen übertragen werden. Durch die gegenüber der Kameralistik erhöhte Transparenz und Aussagekraft der Rechnungslegung sollten die politischen Organe in der Lage sein, die Generationengerechtigkeit gegenüber ihren Bürgern zu gewährleisten.[47]

Aufsichtsbehörden

Primäres Ziel der Aufsichtsbehörden ist es, die Ordnungsmäßigkeit bei der Mittelverwendung durch die Verwaltung zu überprüfen. Zudem genehmigen sie den Haushalt und die Kreditaufnahmen der Kommunen. Das wichtigste Entscheidungs-

[45] Vgl. Hennies 2005, S. 12f.
[46] Vgl. Stein 2014, S. 169f, Hennies 2005, S. 16.
[47] Vgl. Stein 2014, S. 168f, Hennies 2005, S. 12.

kriterium stellt dabei der Haushaltsausgleich dar. Um diesen ohne Gefahr zu realisieren und damit einem drohenden Haushaltssicherungskonzept durch die Aufsichtsbehörde zu entgehen, könnte die Kommune bestrebt sein, die wirtschaftliche Lage möglichst positiv darzustellen.[48]

Bürger

Dem Bürger kommen gegenüber der Kommune mehrere Rollen zu. Während er als Steuerzahler und Wähler gewissermaßen als „Eigentümer“[49] betrachtet werden kann, ist er zugleich Kunde kommunaler Dienstleistungen und profitiert von kommunalen Investitionsmaßnahmen. Der Bürger verfolgt daher im Vergleich zum Eigentümer in der Privatwirtschaft neben monetären Zielen auch nichtmonetäre Ziele wie bspw. Sicherheit, Bildung oder Kultur. Vor dem Hintergrund einer langfristigen, stetigen Aufgabenerfüllung steht insbesondere der Funktionsschutz des Gemeinwesens für den Bürger im Vordergrund. Mit dem Funktionsschutz ist die Sicherung der demokratischen Willensbildung wie auch die Gewährleistung der zukünftigen Leistungsfähigkeit der Kommune gemeint, was eine vorsichtige Bewertung sachgerecht erscheinen lässt.[50] Als Kunde verfolgt der Bürger vor allem monetäre Ziele, die sich in möglichst geringen Steuern, Abgaben und Gebühren für kommunale Leistungen widerspiegeln, was die Darstellung einer positiveren wirtschaftlichen Lage notwendig machen könnte.[51]

Bund/Länder/Kommunen

Kommunen, das Land oder auch der Bund können beispielsweise im Rahmen des Finanzausgleichs oder auch des interkommunalen Vergleichs Bilanzadressaten sein. Derzeit orientieren sich die Finanzausgleichszahlungen zwar noch an den zahlungsrelevanten Informationen aus dem kameralen System, bei einer Umstellung auf Indikatoren aus dem doppischen Rechnungswesen kann jedoch die Beeinflussung der wirtschaftlichen Lage der Kommunen relevant werden, um beispielsweise

[48] Vgl. Stein 2014, S. 170f, Hennies 2005, S. 16f.
[49] Vgl. Hennies 2005, S. 15.
[50] Vgl. Hennies 2005, S. 15.
[51] Vgl. Hennies 2005, S. 15, Stein 2014, S. 169f.

durch eine möglichst schlechte Darstellung hohe Finanzausgleichszahlungen zu erhalten beziehungsweise geringe zu zahlen.[52] Ein interkommunaler Vergleich kann nur funktionieren, wenn ein objektiver Vergleichsmaßstab gegeben ist bzw. die tatsächliche wirtschaftliche Lage der Kommunen dargestellt wird. Es kann jedoch im Interesse der einzelnen Kommune liegen, ihre wirtschaftliche Lage positiver darzustellen, um im Vergleich besser abzuschneiden.[53]

Gläubiger

Für die Gläubiger steht die Frage im Vordergrund, ob die Kommune ihre Verbindlichkeiten betrags- und termingerecht erfüllen kann. Im Hinblick auf die wirtschaftliche Lage stehen bei ihnen Informationen zur Bonität der Kommune im Fokus. Gläubiger sind generell an einer vorsichtigeren Bewertung interessiert während aus Sicht der Kommune gegenüber den Gläubigern eine progressive Bilanzpolitik von Vorteil wäre.[54] Da die Kommunen bisher allerdings nicht insolvent gehen können, ist die Entscheidung der Gläubiger in der Regel noch nicht von Informationen der Rechnungslegung abhängig und muss daher (noch) nicht von Seiten der Kommune berücksichtigt werden.[55]

Lieferanten/Arbeitnehmer

Lieferanten sind an dauerhaften Geschäftsbeziehungen und Arbeitnehmer an sicheren Arbeitsplätzen interessiert, was ein Fortbestehen der Kommune, also eine Substanzerhaltung seitens der Kommunen, notwendig macht.[56] Eine positive Darstellung der wirtschaftlichen Lage wäre im Hinblick auf Folgeaufträge der Lieferanten und im Kampf um qualifizierte Fachkräfte von Vorteil. Um aber gegenüber Arbeitnehmern die Forderung nach Gehaltssteigerungen möglichst gering zu halten, wäre auch eine konservative Bilanzpolitik denkbar. Da jedoch Lieferanten wie auch zuvor die Gläubiger keinen Zahlungsausfall der Kommune befürchten müssen, und Tarifverhandlungen durch die kommunalen Spitzenverbände gemeinsam geführt

[52] Vgl. Hennies 2005, S. 18.
[53] Vgl. Hennies 2005, S. 18, Stein 2014, S. 171.
[54] Vgl. Hennies 2005, S. 13f, Stein 2014, S. 169.
[55] Vgl. Hennies 2005, S. 14, § 12 InsO.
[56] Vgl. Hennies 2005, S. 14f, Stein 2014, S. 169.

werden, ist die Gestaltung des Jahresabschlusses für diese Adressaten bei den Kommunen von untergeordneter Bedeutung.[57]

Abschließend lassen sich zusammenfassend die in Abbildung 3 dargestellten Gründe für eine konservative wie auch progressive Bilanzpolitik von Seiten des Bilanzierenden nennen.

Adressat	Gründe konservativer Bilanzpolitik	Gründe progressiver Bilanzpolitik
Politische Leitung	Anlastung der schlechten wirtschaftlichen Lage an vorherige Organe mit anschließender Verbesserung	Sicherung der Wiederwahl durch Darstellung finanziell verantwortungsvoller Politik
Rechtsaufsicht		Vermeidung eines Haushaltssicherungskonzepts
Bürger	Rechtfertigung von Steuer-, Gebühren- und Abgabenerhöhungen	Steigerung der Attraktivität (geringe Steuer-, Gebühren- und Abgabenlast u.a. als Standortfaktor)
Bund/Länder/Kommunen	Leistung geringerer Finanzausgleichzahlungen, Abschöpfung größerer Zuschüsse	Sicherung eines guten Abschneidens im interkommunalen Vergleich
Gläubiger, Lieferanten		Darstellung ausreichender Kreditwürdigkeit und Zahlungsfähigkeit
Arbeitnehmer	Verbesserung der Position bei Tarifverhandlungen	Darstellung als attraktiver Arbeitgeber, sichere Arbeitsplätze

Abbildung 3: Gründe für konservative und progressive Bilanzpolitik (eigene Darstellung)

Derzeit sind viele Themen wie etwa Kreditwürdigkeit oder Zahlungsfähigkeit für die Kommunen noch nicht relevant. Es bleibt abzuwarten, wie sich dies in den nächsten Jahr(zehnt)en entwickeln wird und wie die Kommunen dann mit möglichen Zielkonflikten umgehen werden. Wichtigstes Ziel der Kommunen ist derzeit in der Regel der Haushaltsausgleich, womit dieser auch zugleich das größte Motiv darstellt, um bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten einzusetzen.[58] Im Interesse aller Adressaten und im Sinne der Generationengerechtigkeit sollte der Haushaltsausgleich über alle Generationen hinweg gewährleistet werden ohne dabei stille Reserven oder stille Lasten zu bilden, womit eine Rechnungslegung anzustreben ist, die die tatsächliche wirtschaftliche Lage darstellt und auf konservative oder progressive Gestaltungen des Jahresabschlusses verzichtet.[59]

[57] Vgl. Hennies 2005, S. 14f, Stein 2014, S. 169.
[58] Vgl. Kussmaul, Henkes 2008, S. 937.
[59] Vgl. Stein 2014, S. 169ff, Hennies 2005, S. 15ff.

3 Bilanzpolitische Möglichkeiten und ihre Auswirkungen in Kommunen

Die Möglichkeiten von Kommunen, ihren Jahresabschluss entsprechend ihrer Ziele zu gestalten, sind vielfältig. Es werden dabei zunächst sachverhaltsgestaltende und sachverhaltsabbildende Instrumente unterschieden (siehe Abbildung 4). Sachverhaltsgestaltende Instrumente beeinflussen direkt den am Bilanzstichtag vorhandenen Sachverhalt. Sie verändern also die realen Grundlagen des Jahresabschlusses und müssen daher bereits vor Ablauf des laufenden Haushaltsjahres erfolgen.[60] Demgegenüber knüpfen die sachverhaltsabbildenden Instrumente an die Sachverhalte an, wie sie am Bilanzstichtag gegeben sind. Sie verändern damit lediglich die Darstellung der Sachverhalte und finden nach Abschluss des Haushaltsjahres im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten Anwendung.[61] Bei der Sachverhaltsabbildung wird zudem noch in materielle und formelle Bilanzpolitik unterschieden (siehe Abbildung 4).[62]

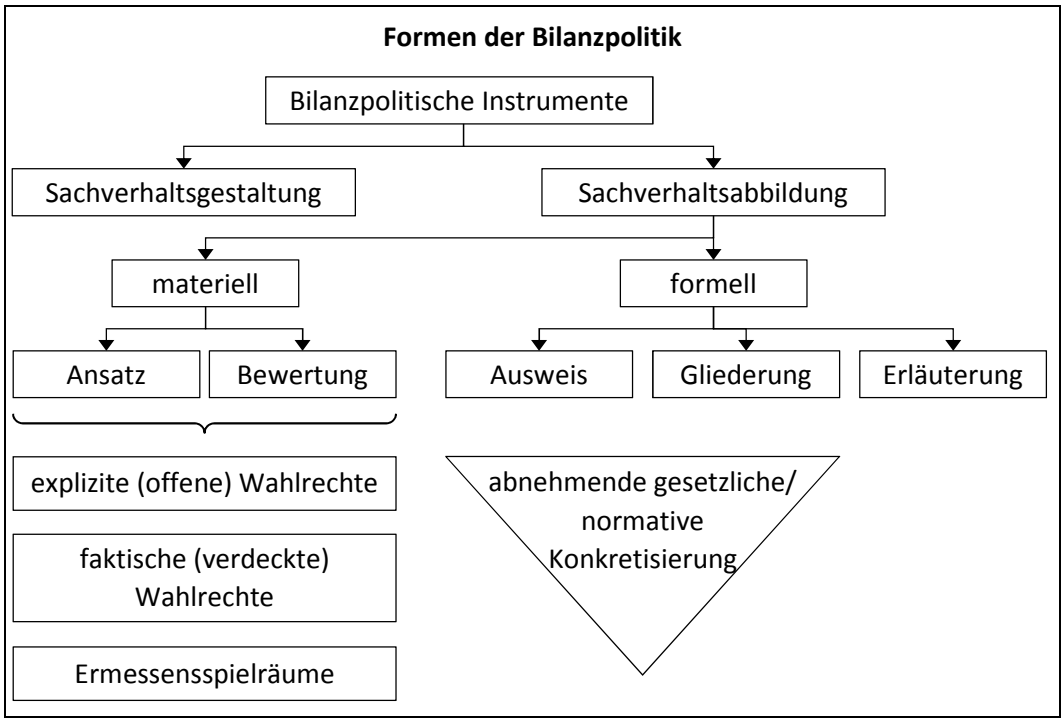

Abbildung 4: Formen der Bilanzpolitik (eigene Darstellung nach Küting et al. 2015, S. 40)

[60] Vgl. Pfleger 2007, S. 242.
[61] Vgl. Pfleger 2007, S. 242.
[62] Vgl. Küting et al. 2015, S. 39.

Während sich die materielle Bilanzpolitik mit der Steuerung der Höhe der ausgewiesenen Abschlussdaten und insbesondere des ausgewiesenen Jahresergebnisses befasst, richtet sich die formelle Bilanzpolitik auf die Form der Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Jahresabschluss. Beide Formen beeinflussen sich allerdings in der Weise, dass mit steigender Zahl an materiellen Instrumenten regelmäßig auch Auswirkungen auf die Struktur des Jahresabschlusses verbunden sind.[63]

Methodisches Vorgehen zur Erarbeitung der bilanzpolitischen Instrumente nach dem Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen

Im Gegensatz zur Literatur zum HGB ist in der bisherigen Literatur zum NKHR wenig über bilanzpolitische Instrumente zu finden. Um eine vollständige Auflistung der Instrumente darzustellen, wurde im Rahmen dieser Arbeit eine eigene Sammlung angefertigt. Zur Darstellung der sachverhaltsgestaltenden Möglichkeiten im NKHR wurden zunächst die sachverhaltsgestaltenden Instrumente der Privatwirtschaft aus der entsprechenden Literatur gesammelt. Anschließend erfolgte eine Überprüfung daraufhin, ob sie in Kommunen ebenso zur Anwendung kommen können oder ob gemeindewirtschaftliche Besonderheiten dem entgegenstehen. Zur Sammlung der sachverhaltsabbildenden Instrumente wurden die Gemeindeordnung und die Gemeindehaushaltsverordnung auf alle „Soll-“ und „Kann-“ Vorschriften hin untersucht. Soll- und Kann-Vorschriften zeigen Wahlmöglichkeiten durch das Gesetz an.[64] Des Weiteren wurden alle gesetzlichen Ermessensspielräume identifiziert, die sich durch Passagen wie beispielsweise „dürfen nur, soweit der Grund hierfür entfallen ist“, „darf nur in begründeten Ausnahmefällen“ oder „die […] unter Berücksichtigung von […] zu bestimmen ist“ erkannt werden können.[65] Nach der Erarbeitung aller gesetzlichen Gestaltungsmöglichkeiten, wurden diese um Erkenntnisse aus dem Leitfaden zur Bilanzierung und den Kommentierungen zur GemO und zur GemHVO ergänzt.[66] Auch hier erfolgte ein Abgleich mit den sach-

[63] Vgl. Küting et al. 2015, S. 39.
[64] Vgl. Küting et al. 2015, S. 40 f.
[65] Vgl. als Beispiele: §§ 41 III, 46 I, 43 II, 47 I GemHVO.
[66] Vgl. Lenkungsgruppe NKHR 2014 und Aker et al. 2013.

verhaltsabbildenden Instrumenten der Privatwirtschaft, um zu überprüfen, ob eventuell Instrumente übersehen wurden. Entsprechend dem Vorgehen im HGB wurden die Gestaltungsmöglichkeiten des NKHR anschließend sortiert und nach ihren Auswirkungen auf die Abbildung der wirtschaftlichen Lage der Kommune hin untersucht.

Um die Auswirkungen der bilanzpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten darzustellen, wurden die Veränderungen auf den Jahresabschluss simuliert. Eine beispielhafte Simulation ist in Abbildung 5 dargestellt.

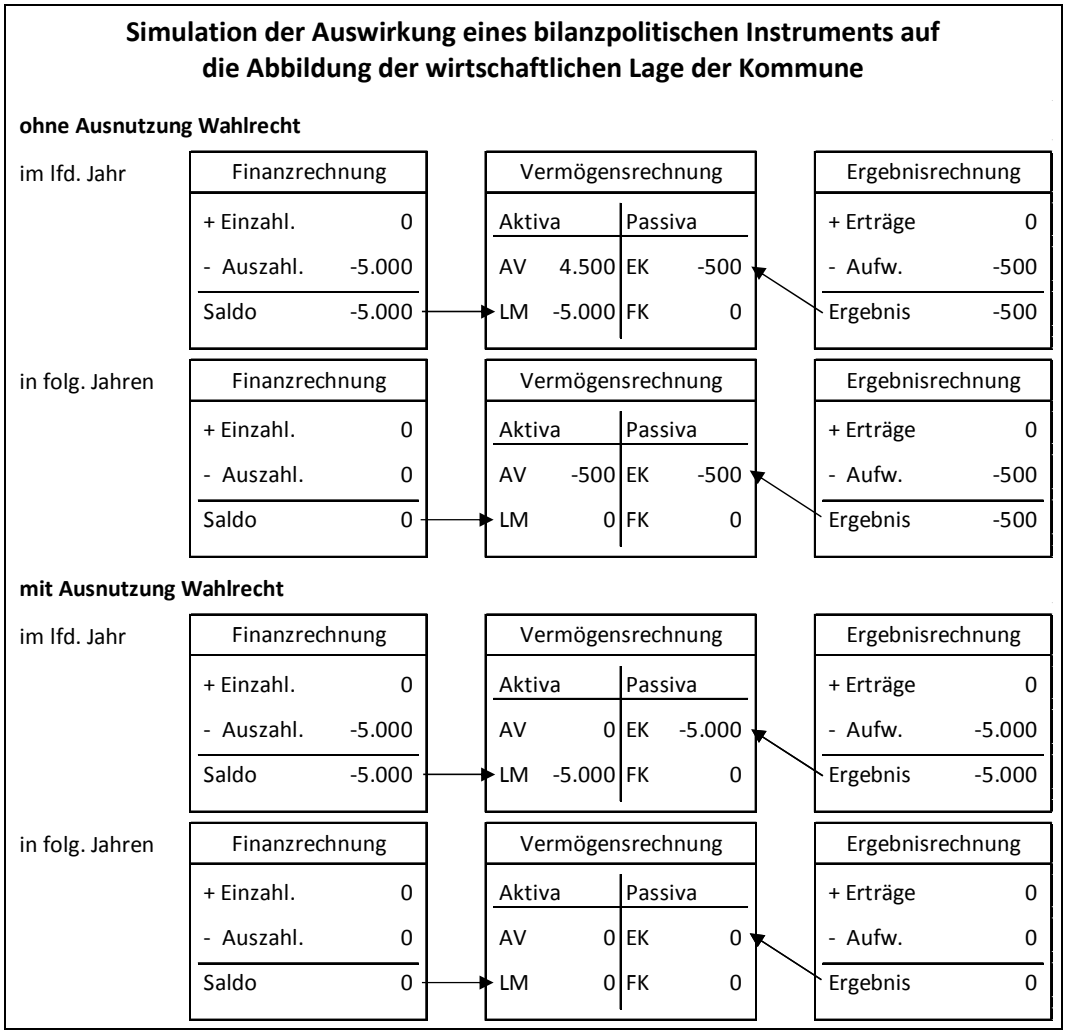

Abbildung 5: Simulation der Auswirkungen bilanzpolitischer Instrumente (eigene Darstellung)

Es werden dabei zwei Haushaltsjahre verglichen und angenommen, dass sich diese vollkommen identisch entwickeln und sich nur aufgrund des einen Geschäftsvorfalls, der bilanzpolitisch gestaltet werden soll, unterscheiden. Sofern nichts Anderes angegeben ist, wurde der Geschäftsvorfall mit 5.000 € angesetzt. Die Simulation

des Jahresabschlusses wird anschließend in zwei Diagramme übertragen, um damit die kurz- oder langfristigen Auswirkungen der Instrumente auf die Abbildung der wirtschaftlichen Lage der Kommune darzustellen. Ein Diagramm zeigt jeweils die Entwicklung des Eigenkapitals und eines die Entwicklung der Aufwendungen. Die Diagramme werden bei den einzelnen Instrumenten erläutert, die dazugehörigen Simulationen der Jahresabschlüsse, sind in der Anlage 1 beigefügt.

Im folgenden Kapitel 3.1 werden zunächst die sachverhaltsgestaltenden Instrumente und in Kapitel 3.2 anschließend die sachverhaltsabbildenden Instrumente erläutert, die das NKHR im Rahmen des Jahresabschlusses ermöglicht. Da sich den Kommunen insbesondere im Rahmen ihrer erstmaligen Vermögensbewertung vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten der Bilanz durch Bewertungs- und Bilanzierungswahlrechten bieten, wird auf diese in Kapitel 3.3 ebenfalls kurz eingegangen.

3.1 Sachverhaltsgestaltende Instrumente

Die Sachverhaltsgestaltung beschäftigt sich mit der Gestaltung des abzubildenden Sachverhalts und beeinflusst das Mengengerüst, das der Bilanzierung und Bewertung zugrunde liegt. Damit schafft sie neben eigenen Effekten auch die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme sachverhaltsabbildender Instrumente im Zuge der Jahresabschlusserstellung. Die Sachverhaltsgestaltung erfolgt gegen Ende des laufenden Haushaltsjahres, wenn das voraussichtliche Jahresergebnis abgeschätzt werden kann.[67] Die sachverhaltsgestaltenden Instrumente sind für den Bilanzadressaten im Gegensatz zu Bilanzierungs- und Bewertungsmaßnahmen in der Regel nicht oder nur schwer nachvollziehbar und können durch die Rechnungslegungsvorschriften kaum beschränkt werden.[68] Während sachverhaltsabbildende Gestaltungsmöglichkeiten oftmals durch den Grundsatz der Stetigkeit[69] eingeschränkt werden, ergibt sich bei sachverhaltsgestaltenden Instrumenten der Vorteil, dass diese sehr flexibel einsetzbar sind. Sie können im einen Jahr zur Ergebnisverbesserung und im nächsten Jahr zur Ergebnisverschlechterung eingesetzt werden.[70]

---

[67] Vgl. Pfleger 1991, S. 41.
[68] Vgl. Stein 2014, S. 172f, Eiselt, Müller 2011, S. 24.
[69] Vgl. § 43 I GemHVO.
[70] Vgl. Pfleger 2007, S. 242.

In Abbildung 6 sind alle sachverhaltsgestaltenden Instrumente aufgeführt.

Sachverhaltsgestaltende Instrumente der Bilanzpolitik im NKHR

Regelmäßige Geschäftsvorfälle	Geschäftsvorfälle, die ohne bilanzpolitisches Motiv nicht stattgefunden hätten	
Vor- oder Nachverlagerung von Geschäftsvorfällen	**Einleitung von Handlungen, die nach dem Bilanzstichtag rückgängig gemacht werden**	**Einleitung von Handlungen, die nach dem Bilanzstichtag nicht umkehrbar sind**
Verlagerung von Reparaturmaßnahmen Verlagerung von Investitionen Verlagerung von Anlageverkäufen, bei denen stille Reserven aufgedeckt werden Verlagerung von rückstellungsrelevanten Ereignissen	Maßnahmen der Vorratshaltung Maßnahmen der Kreditgeschäfte	Sale-and-lease-back-Verfahren PPP = Public Private Partnership Ausgliederungen aus dem kommunalen Vermögen Übertragung von Gewinnen oder Verlusten innerhalb von Beteiligungen

Abbildung 6: Sachverhaltsgestaltende Instrumente (eigene Darstellung)

Es lassen sich dabei zwei Arten von Sachverhaltsgestaltung unterscheiden. Zum einen können bestehende Geschäftsvorfälle zeitlich verlagert werden und zum anderen können Geschäftsvorfälle aus bilanzpolitischen Gründen extra geschaffen werden. In ersterem Fall hätten die Geschäftsvorfälle auch ohne den bilanzpolitischen Eingriff stattgefunden, nur eben zu einem anderen Zeitpunkt, während demgegenüber im anderen Fall der Geschäftsvorfall ohne das bilanzpolitische Motiv gar nicht entstanden wäre.[71] Hierbei ist zwischen Handlungen zu unterscheiden, die nach dem Bilanzstichtag wieder rückgängig gemacht werden und Handlungen, die nach dem Bilanzstichtag nicht umkehrbar sind. Um keine Bilanzmanipulation oder Gestaltungsmissbrauch zu betreiben, müssen die Geschäftsvorfälle dennoch ernsthaft gewollt werden und sich in Leistung und Gegenleistung entsprechen.[72]

Instrumente der Vor- oder Nachverlagerung von Geschäftsvorfällen

Zur aufwandsmäßigen Entlastung des Haushaltsjahres können anstehende Instandhaltungsarbeiten in das nächste Jahr verschoben werden.[73] Wie Abbildung 7 darstellt, beschränken sich die Auswirkungen auf einmalige Effekte, da der Aufwand lediglich in das nächste Jahr verlagert wird. Eine Aufwandsvorverlagerung durch

[71] Vgl. Pfleger 2007, S. 242.
[72] Vgl. Pfleger 2007, S. 242f.
[73] Vgl. Pfleger 2007, S. 247.

das Vorziehen von Reparaturarbeiten wäre ebenso denkbar, sofern entsprechende Mittel im Haushaltsplan zur Verfügung stehen oder zur Deckung herangezogen werden können.[74] Die Auswirkungen wären dann gegensätzlich zu Abbildung 7.

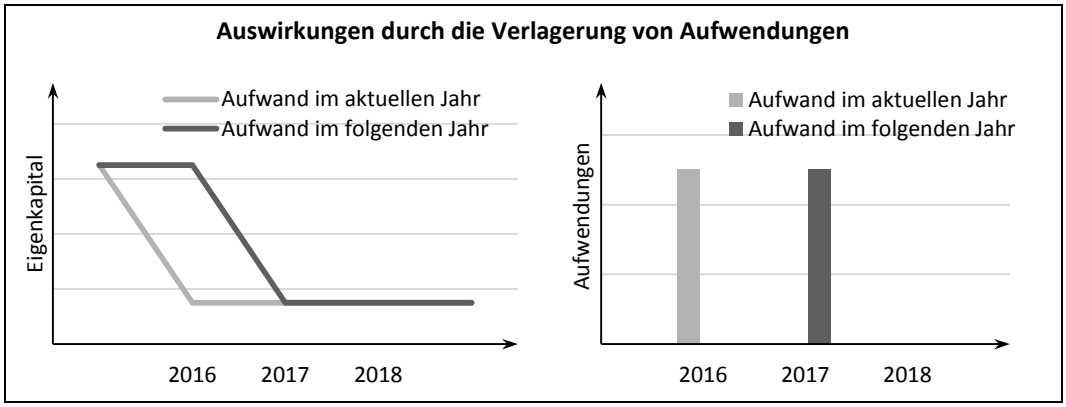

Abbildung 7: Darstellung der Auswirkungen auf Eigenkapital und Aufwendungen durch die Verlagerung von Aufwendungen (eigene Darstellung anhand eigener Berechnung, Anlage 1, S. 86)

Anstatt einer Vorverlagerung von Reparaturarbeiten besteht auch die Möglichkeit einer Rückstellungsbildung für unterlassene Instandhaltungen. Allerdings stellen viele Reparaturen keine unterlassenen Instandhaltungen im Sinne einer Rückstellung dar, weswegen zum Jahresabschluss die rechtlichen Voraussetzungen zur Rückstellungsbildung fehlen können. Zur Vorverlagerung des Aufwands ist daher das Vorziehen der entsprechenden Arbeiten die sicherere Variante.[75]

Bei der zeitlichen Verlagerung von Investitionen kann eine Ergebnisverschlechterung oder auch -verbesserung angestrebt werden.[76] Um ein schlechteres Ergebnis zu erreichen, werden vorgesehene Investitionen beschleunigt, um einen möglichst frühen Abschreibungsbeginn zu erreichen. Die Auswirkungen einer vorgezogenen Fertigstellung im April gegenüber einer Fertigstellung im Oktober sind in Abbildung 8 dargestellt. Bei der Verlagerung des Abschreibungsbeginns hat der gewünschte Effekt im aktuellen Jahr immer auch gegensätzliche Auswirkungen auf das letzte Jahr der Nutzungsdauer. Wird die Fertigstellung von Investitionen in das nächste Jahr verschoben, um die Abschreibungen entsprechend später beginnen zu lassen, sind die Auswirkungen gegenläufig zu Abbildung 8 und sorgen für eine Er-

[74] Vgl. Pfleger 2007, S. 243f, wobei vor allem § 84 GemO zu beachten ist.
[75] Vgl. Pfleger 2007, S. 244.
[76] Vgl. Pfleger 2007, S. 243, 246.

gebnisverbesserung im aktuellen Jahr. Die Verlagerung von Investitionen ist besonders effektiv bei Vermögensgegenständen mit einer kurzen Nutzungs- und Abschreibungsdauer, bei Vermögen, das degressiv abgeschrieben werden kann oder bei geringwertigen Wirtschaftsgütern.[77]

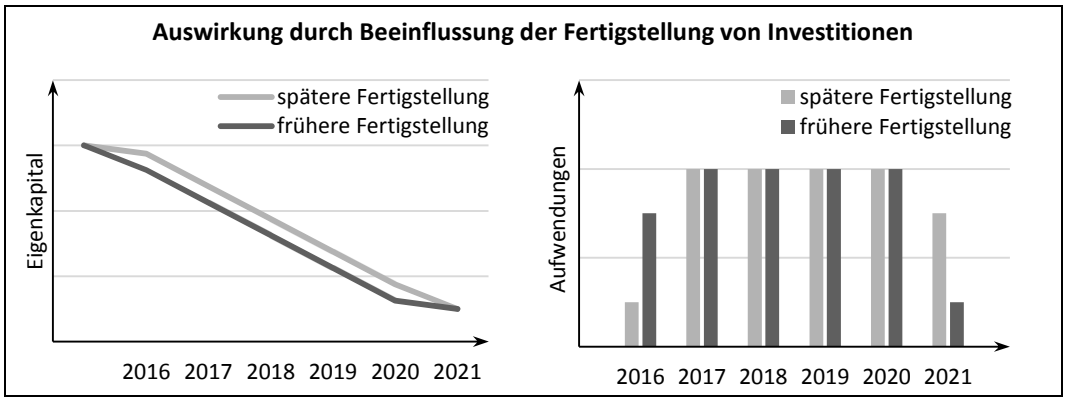

Abbildung 8: Darstellung der Auswirkungen auf Eigenkapital und Aufwendungen durch die Beeinflussung von Investitionen (eigene Darstellung anhand eigener Berechnung, Anlage 1, S. 87)

Ist am Jahresende der Verkauf von Anlagevermögen geplant, bei dem stille Reserven aufgedeckt werden, so kann mit dem Zeitpunkt des Verkaufs das Jahresergebnis beeinflusst werden.[78] Verschiebt man den Verkauf in das nächste Jahr, entfällt eine mögliche Verbesserung des Ergebnisses. Wie in Abbildung 9 dargestellt, ergibt sich bei einem Verkauf des Anlagevermögens noch im aktuellen Haushaltsjahr der Effekt, dass durch die Aufdeckung der stillen Reserven das Jahresergebnis verbessert wird.

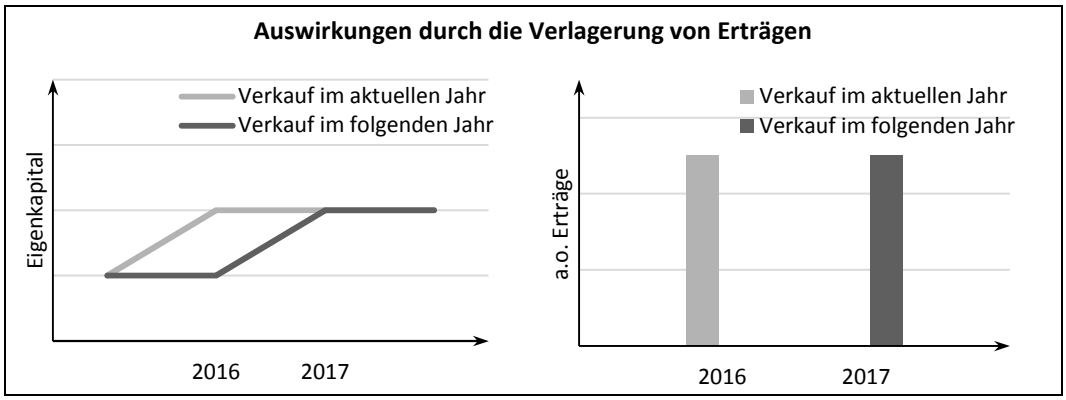

Abbildung 9: Darstellung der Auswirkungen auf Eigenkapital und außerordentliche Erträge durch die Verlagerung des Verkaufs von Anlagevermögen (eigene Darstellung anhand eigener Berechnung, Anlage 1, S. 89)

[77] Vgl. Pfleger 2007, S. 243.
[78] Vgl. Pfleger 2007, S. 243, 247.

Die Bildung und Auflösung einer Rückstellung selbst gehört zu den sachverhaltsabbildenden Instrumenten der Bilanzpolitik. Doch bedarf es zur Bildung wie auch Auflösung einer Rückstellung eines Ereignisses, das die Bildung oder Auflösung einer Rückstellung bedingt. Wird ein derartiges Ereignis im Haushaltsjahr beeinflusst, stellt dies ein sachverhaltsgestaltendes Instrument der Bilanzpolitik dar.[79] Rückstellungen dürfen jedoch nicht dazu verwendet werden den Jahresabschluss in eine bestimmte Richtung zu verändern, ohne dass ein Rückstellungsgrund vorliegt oder wieder entfällt.[80] Es geht bei diesem sachverhaltsgestaltenden Instrument also konkret darum, den tatsächlich Grund, also das Ereignis zeitlich zu beeinflussen. Als Beispiel wäre hier der Zeitpunkt einer Klageerhebung von Seiten der Kommune für die Bildung einer Rückstellung für drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren[81] zu nennen. So kann die Klageerhebung noch im laufenden Jahr erfolgen und damit die Grundlage gelegt werden, um im Rahmen des Jahresabschlusses eine Rückstellung bilden zu können. Eine Verlagerung in das nächste Jahr würde die Bildung einer Rückstellung und damit die Verschlechterung des Jahresergebnisses ebenso in das nächste Haushaltsjahr verschieben. Die Auswirkungen der Verlagerung von rückstellungsrelevanten Ereignissen ergeben sich durch die Möglichkeit der Rückstellungsbildung, mit der die Zuordnung von Aufwendungen zu einer Periode beeinflusst werden kann (vgl. Abbildung 7) oder aber der Auflösung von Rückstellungen, wodurch Erträge generiert werden können (vgl. Abbildung 9, allerdings mit ordentlichen anstatt außerordentlichen Erträgen).

Instrumente der umkehrbaren Geschäftsvorfälle

Zu den Handlungen, die nach dem Bilanzstichtag wieder rückgängig gemacht werden, zählt u.a. die Vorratshaltung. Zum einen können die Vorräte zum Jahresende auf ein Minimum reduziert werden oder aber nochmals aufgefüllt werden. Vorräte, die zum Jahreswechsel bilanziert werden, stellen zunächst nur Auszahlungen dar und führen erst durch ihren Verbrauch im nächsten Jahr zu Aufwendungen. Die

---

[79] Vgl. Pfleger 2007, S. 246.
[80] Vgl. Hafner 2013, § 41 GemHVO, Rdnr. 92, S. 1308.
[81] Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren sind seit der Änderung der GemHVO durch die Verordnung vom 29. April 2016 keine Pflichtrückstellungen mehr. Die Ausführungen zur Beeinflussung eines rückstellungsbedingenden Ereignisses gelten allerdings sowohl für Pflicht- wie auch für Wahlrückstellungen.

Vorratshaltung beeinflusst die Ergebnisrechnung daher nicht direkt, mit ihr kann jedoch Einfluss auf die Finanz- und Vermögensrechnung und deren Kennzahlen genommen werden. Zudem können die Voraussetzungen für Gestaltungen durch die Wahl der Verbrauchsfolgeverfahren (vgl. Bewertungswahlrechte) im Rahmen des Jahresabschlusses geschaffen werden.[82]

Mit Kreditgeschäften kann ebenfalls sachverhaltsgestaltende Bilanzpolitik betrieben werden. Durch die Rückzahlung eines Kredites und die spätere Wiederaufnahme im neuen Haushaltsjahr können Finanz- und Vermögensrechnung positiv beeinflusst werden. Der Einfluss auf die Eigenkapitalquote durch die Rückzahlung eines Kassenkredits ist als Beispiel hierfür in Abbildung 10 dargestellt.

Auswirkungen durch Kreditgeschäfte						
EK-Quote ohne Veränderung der Kredite	=	$\frac{\text{Eigenkapital * 100}}{\text{Gesamtkapital}}$	=	$\frac{\text{3.500.000 * 100}}{\text{5.000.000}}$	=	70%
EK-Quote nach Rückzahlung von Kassenkredit (500.000)	=	$\frac{\text{Eigenkapital * 100}}{\text{Gesamtkapital}}$	=	$\frac{\text{3.500.000 * 100}}{\text{4.500.000}}$	=	78%

Abbildung 10: Auswirkungen von Maßnahmen der Kreditgeschäfte auf die Eigenkapitalquote (eigene Darstellung anhand eigener Berechnung, Anlage 1, S. 90)

Es ist ebenso möglich, die Bilanz durch die kurzfristige Aufnahme von Krediten zum Jahreswechsel schlechter darzustellen. Dabei kann es sich zum einen um kurzfristige Kassenkredite von Kreditinstituten handeln wie auch um Kredite innerhalb des Konzerns Kommune. Allerdings ist dieses Instrument für den Bilanzadressaten ersichtlich, da eine Übersicht der Verbindlichkeiten dem Jahresabschluss als Anlage beizufügen ist.[83]

Instrumente der nicht umkehrbaren Geschäftsvorfälle

Instrumente, die Geschäftsvorfälle betreffen, welche nach dem Bilanzstichtag nicht umkehrbar sind, sollten im Vorfeld ihrer Verwendung gut bedacht werden, da sich ihre Folgen auch auf künftige Haushaltsjahre auswirken.

So ist eine Möglichkeit die Finanz- und Vermögensrechnung zu beeinflussen, der Verkauf von Anlagegütern und die gleichzeitige Anmietung dieser in sogenannten

[82] Vgl. Pfleger 1991, S. 42.
[83] Vgl. § 95 III Nr. 2 GemO i.V.m. § 55 II GemHVO.

Sale-and-Lease-Back-Geschäften.[84] Die Auswirkungen auf die Ergebnisrechnung hängen dabei davon ab, ob die Vermögensgegenstände anschließend günstiger geleast werden können als die Abschreibungen der Gegenstände den Ergebnishaushalt belastet haben. Bei Kommunen ist allerdings zu beachten, dass aufgrund des fehlenden Marktes das kommunale Vermögen oftmals nicht oder nur schwer veräußerbar ist und daher die kommunalen Handlungsoptionen eingeschränkt sind.[85] Hinzu kommt, dass nach § 92 I GemO nur Vermögensgegenstände verkauft werden dürfen, welche die Kommune nicht zur Erfüllung ihrer Aufgaben benötigt. Dies ist gerade bei Sale-and-Lease-Back-Geschäften regelmäßig nicht der Fall, weshalb die Kommune die Wirtschaftlichkeit solcher Finanzierungsgeschäfte äußerst sorgfältig unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Chancen und Risiken zu beurteilen hat.[86] Gleiches gilt auch für Überlassungsgeschäfte im Rahmen von Public-Private-Partnership-Projekten (PPP). Bevor derartige Projekte zum Einsatz kommen, müssen Kommunen dynamische Wirtschaftlichkeitsberechnungen durchführen, bei denen die gesamte Laufzeit des beabsichtigten Geschäfts berücksichtigt ist.[87] PPP-Projekte können bilanzpolitisch zur Beeinflussung des Jahresabschlusses beitragen, da Investitionsmaßnahmen nicht mehr selbst durchgeführt, sondern an externe Unternehmer ausgelagert werden. Dabei können die Geschäfte von der Vorfinanzierung bestimmter Investitionen bis zu Betreibermodellen gehen.

Sachverhaltsgestaltende Möglichkeiten der Bilanzpolitik ergeben sich auch bei der Ausgliederung von Aufgabenbereichen aus dem kommunalen Vermögen in Eigenbetriebe oder kommunale Unternehmen.[88] Die Zulässigkeit wirtschaftlicher Unternehmen nach den §§ 102 ff. GemO ist dabei allerdings zu beachten. Innerhalb der kommunalen Beteiligungen kann auch die Übertragung von Gewinnen und Schulden bilanzpolitisch genutzt werden. Allerdings gehen diese Effekte durch die spätestens ab 2020 geforderte Konzernbilanz und die damit verbundene konsolidierte Bilanzierung aller kommunalen Beteiligungen verloren.

---

[84] Vgl. Stein 2014, S. 172f.
[85] Vgl. Fußwinkel, Schneider 2008, S. 114.
[86] Vgl. Hafner 2013, § 92 GemO, Rdnr. 4, S. 763.
[87] Vgl. Hafner 2013, § 92 GemO, Rdnr. 4, S. 763.
[88] Vgl. Stein 2014, S. 172f.

Die sachverhaltsgestaltenden Instrumente können zusammengefasst entweder zum Ziel haben das Jahresergebnis positiv oder negativ zu beeinflussen oder aber Einfluss auf die Vermögensrechnung durch bilanzverlängernde oder -verkürzende Maßnahmen zu nehmen. Bei ihrem Einsatz sollte die Kommune immer die Auswirkungen auf folgende Haushaltsjahre berücksichtigen und sorgfältig abwägen.

3.2 Sachverhaltsabbildende Instrumente

Die sachverhaltsabbildenden Instrumente werden in die Bereiche der materiellen und formellen Bilanzpolitik unterschieden (siehe Abbildung 4, Seite 16). Die materielle Bilanzpolitik bezieht sich auf Ansatz und Bewertung und ist damit im Wesentlichen auf eine Steuerung der Höhe des ausgewiesenen Ergebnisses gerichtet.[89] Dem gegenüber befasst sich die formelle Bilanzpolitik mit der Form der Darstellung des Vermögens und der Schulden und umfasst damit gestalterische Maßnahmen zur Struktur, zur Gliederung, zum Ausweis und zu den Erläuterungen der Bilanzpositionen, ohne dass sich diese materiell auf das Ergebnis auswirken.[90]

3.2.1 Materielle Bilanzpolitik

Zur materiellen Bilanzpolitik gehören Bilanzansatzwahlrechte und Bewertungswahlrechte. Während Bilanzansatzwahlrechte darauf abzielen, ob Geschäftsvorfälle oder Vermögensgegenstände in die Bilanz aufgenommen oder in die Ergebnisrechnung gebucht werden sollen, beeinflussen Bewertungswahlrechte die Höhe des zu aktivierenden oder passivierenden Wertes.[91]

Beide Wahlrechte werden in explizite Wahlrechte, faktische Wahlrechte und Ermessensspielräume unterschieden (siehe hierzu auch Abbildung 4, Seite 16). Beiden Wahlrechten gemeinsam ist, dass an einen gegebenen Tatbestand mindestens zwei eindeutige Rechtsfolgen anknüpfen, die sich gegenseitig ausschließen und der Bilanzierende entscheidet, welche davon gewählt wird.[92] Explizite Wahlrechte werden dabei ausdrücklich im Gesetz genannt. Sie können an Formulierungen wie „kann/können“ oder „darf/dürfen“ erkannt werden. Es handelt sich also um explizit

---

[89] Vgl. Küting et al. 2015, S. 39, Stein 2014, S. 166f.
[90] Vgl. Küting et al. 2015, S. 39, Stein 2014, S. 166f., Hennies 2005, S. 10.
[91] Vgl. Pfleger 1991, S. 35f.
[92] Vgl. Bauer 1981, S. 767, zitiert aus: Küting et al. 2015, S. 40.

genannte Handlungsalternativen, deren Verwendung durch rechtlich geforderte Angaben im Anhang vom Bilanzleser oftmals erkannt werden können.[93] Die faktischen Wahlrechte, auch verdeckte Wahlrechte genannt, werden hingegen nicht ausdrücklich genannt, sondern ergeben sich aus der Interpretation oder Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe oder weit gefasster Bilanzierungsnormen.[94] Sie entwickeln sich durch Rechtsprechung und Kommentierungen. Für einen externen Bilanzleser sind die faktischen Wahlrechte dadurch regulär nicht mehr nachvollziehbar und machen eine Bilanzanalyse schwieriger.[95]

Gegenüber den expliziten und faktischen Wahlrechten entstehen Ermessensspielräume immer dann, wenn eine Rechnungslegungsnorm zwar Ansatz und Bewertung von Vermögen oder Schulden vorgibt, jedoch die Voraussetzungen oder Methoden zur Bestimmung von Ansatz und Bewertung offenlässt. Dies bedeutet, dass eine Regelung im Gegensatz zu Wahlrechten keine Entscheidung zwischen objektiv unterscheidbaren Alternativen lässt, sondern dem Bilanzierenden die subjektive Wertfindung überlässt. Mit diesen Ermessensspielräumen wird von Seiten des Gesetzgebers der Vielfalt und Komplexität der wirtschaftlichen Realitäten Rechnung getragen und anerkannt, dass eine vollständige Normierung von ökonomischen Tatbeständen praktisch unmöglich ist.[96] Betroffen sind vor allem Bereiche, in denen Schätzungen (z.B. Zinssatz, Nutzungsdauer) vorgenommen werden müssen. Der Gesetzgeber überlässt dem Bilanzierenden dadurch die Entscheidung für einen Wert innerhalb einer als zulässig erachteten Bandbreite von Möglichkeiten.[97] Zu berücksichtigen ist allerdings, dass die Ermessensspielräume nicht ständig neu ausgelegt werden können, sondern der Bilanzierende sich in der Regel entsprechend dem Grundsatz der Stetigkeit an einmal getroffene Entscheidungen zu halten hat. Da die Entscheidungen der Kommunen über Ansatz und Bewertung bei Ermessensspielräumen ganz individuell und auf Einzelfälle bezogen getroffen werden können, ist der bilanzpolitische Effekt von externer Seite meistens nicht erkennbar.[98]

---

[93] Vgl. Küting et al. 2015, S. 40 f.
[94] Vgl. Küting et al. 2015, S. 40 f.
[95] Vgl. Küting et al. 2015, S. 40 f.
[96] Vgl. Pfleger 1991, S. 35.
[97] Vgl. Küting et al. 2015, S. 40 f.
[98] Vgl. Pfleger 1991, S. 35.

Bilanzansatzwahlrechte

Bei Bilanzansatzwahlrechten wird die Wahlmöglichkeit eingeräumt, einen Geschäftsvorfall mit Wirkung auf die Bilanz oder die Ergebnisrechnung zu buchen. Der Bilanzierende kann damit Einfluss darauf nehmen, ob eine Vermögens- oder Schuldenposition in die Bilanz aufgenommen wird oder nicht.[99]

Bilanzansatzwahlrechte

explizite (offene) Wahlrechte	faktische (verdeckte) Wahlrechte	Ermessensspielräume
Befreiung von § 37 I GemHVO durch den Bürgermeister (§ 38 IV GemHVO) Aktivierung unterhalb der Wertgrenze nach § 38 IV GemHVO bei notwendiger Erstausstattung (§ 46 II S. 2 GemHVO) Ansatz von geleisteten Investitionszuschüssen (§ 40 IV S. 1 GemHVO) Ausweis von als Aufwand berücksichtigter Umsatzsteuer auf Anzahlungen als aktive Rechnungsabgrenzungsposten (§ 48 I S. 2 GemHVO) Ausweis eines Disagios als Rechnungsabgrenzungsposten (§ 48 III GemHVO) Bildung von Wahlrückstellungen (§ 41 II GemHVO)	Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung Verzicht auf Periodenabgrenzung bei regelmäßig wiederkehrenden Erträgen und Aufwendungen oder aus Wesentlichkeitsgesichtspunkten Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand	Feststellung des Eintritts bzw. Wegfalls eines Rückstellungsgrundes (§ 41 II, III GemHVO) Feststellung des Eintritts bzw. Wegfalls einer voraussichtlich dauernden Wertminderung (§ 46 III GemHVO) Ansatz von Vorräten nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit

Abbildung 11: Bilanzansatzwahlrechte (eigene Darstellung)

Die Bilanzansatzwahlrechte, die das NKHR den Kommunen in Baden-Württemberg bietet, sind in Abbildung 11 dargestellt und werden im Folgenden mit ihren jeweiligen Auswirkungen auf die Abbildung der wirtschaftlichen Lage der Kommunen erläutert.

Explizite (offene) Wahlrechte

- *Befreiung von § 37 I GemHVO durch den Bürgermeister*
  Durch das Festlegen der Wertgrenze bis zu einer Höhe von 1.000 € für die Aktivierung von beweglichen und immateriellen Vermögensgegenständen, kann der Bürgermeister nach § 38 IV GemHVO direkt Einfluss auf den Ansatz von

[99] Vgl. Pfleger 1991, S: 35.

Vermögen auf der Aktivseite oder die Ausweisung als Aufwand in der Ergebnisrechnung nehmen. Neben dem Einfluss auf die Bilanzsumme steht bei diesem Wahlrecht vor allem die Verringerung des Inventarisierungsaufwands der Kommune im Vordergrund. Während das Wahlrecht keine großen monetären Auswirkungen auf die Bilanz hat, beeinflusst es in großem Maße das Inventar und damit den jährlichen Inventuraufwand und ist unter dem Aspekt einer möglichst wirtschaftlichen Verwaltung von besonderem Interesse für die Kommunen.[100]

Die Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Kommunen ist in Abbildung 12 dargestellt. Bei Aktivierung aller Vermögensgegenstände auch unterhalb von 1.000 € wird die Ergebnisrechnung über die Nutzungsdauer der Gegenstände hinweg in Höhe der Abschreibungen langfristig belastet. Werden die Vermögensgegenstände bis zu einem Wert von 1.000 € hingegen nicht aktiviert, sondern sofort als Aufwand verbucht, belasten sie die Ergebnisrechnung lediglich einmalig im Jahr der Anschaffung, dafür in gesamter Höhe.

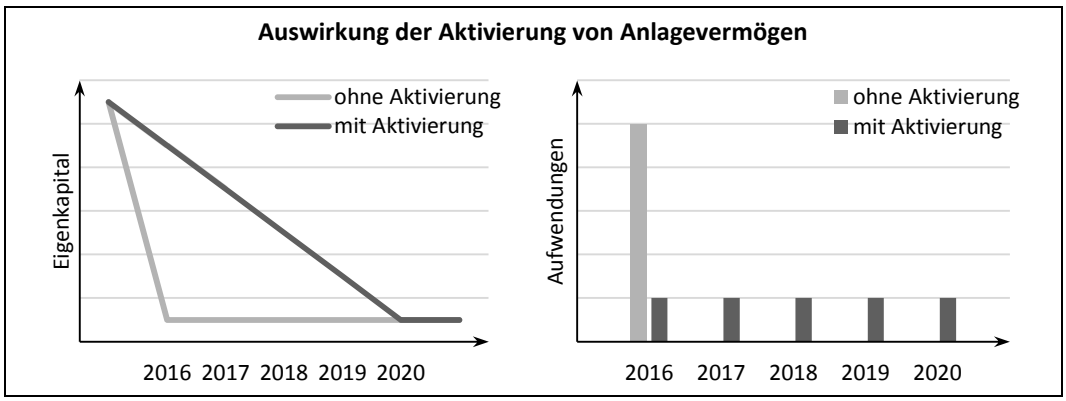

Abbildung 12: Darstellung der Auswirkung eines Aktivierungswahlrechts auf Eigenkapital und Aufwendungen (eigene Darstellung anhand eigener Berechnung, Anlage 1, S. 91)

- *Mögliche Aktivierung notwendiger Erstausstattung*

  Ebenfalls ein Aktivierungswahlrecht stellt die Möglichkeit dar, entsprechend § 46 II S. 2 GemHVO Sachvermögen unterhalb der Inventarisierungsgrenze nach § 38 IV GemHVO im Zusammenhang mit investiven Baumaßnahmen als notwendige Erstausstattung gesondert zu aktivieren. Wie in Abbildung 12 dargestellt, wird auch hier durch die Aktivierung statt dem Ausweis als Aufwand

[100] Vgl. Hafner 2013, § 37 GemHVO, Rdnr. 10, S. 1265.

die Ergebnisrechnung im aktuellen Haushaltsjahr entlastet und erst im Laufe der Nutzungsdauer über die Abschreibungen belastet.

- *Ansatz von geleisteten Investitionszuschüssen*
  Durch die Wahlmöglichkeit des § 40 IV S. 1 GemHVO, geleistete Investitionszuschüsse zu aktivieren oder nicht, kann die Kommune bewusst entscheiden, ob sie den Wert des Zuschusses in die Bilanz aufnehmen oder direkt in der Ergebnisrechnung als Aufwand verbuchen möchte. Bei einer Aktivierung wird der Zuschuss analog der Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstands aufgelöst und belastet dabei die Ergebnisrechnung. Wird der Zuschuss hingegen als Aufwand verbucht, wird die Ergebnisrechnung wie in Abbildung 12 bereits dargestellt, nur einmalig belastet.

- *Ausweis von als Aufwand berücksichtigter Umsatzsteuer auf Anzahlungen als aktive Rechnungsabgrenzungsposten*
  Nach § 48 I GemHVO kann die als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten abgegrenzt werden. Da Kommunen im hoheitlichen Aufgabenbereich nicht umsatzsteuerpflichtig sind, ist dieses Wahlrecht nur für Betriebe gewerblicher Art relevant.

- *Ausweis eines Disagios als Rechnungsabgrenzungsposten*
  Ist der Rückzahlungsbetrag einer Schuld höher als der Auszahlungsbetrag, so darf der Unterschiedsbetrag (Disagio) nach § 48 III GemHVO als Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert werden. Der Bilanzierende kann damit, je nachdem wie sein Ergebnis in der betroffenen Periode aussieht, zwischen der direkten Ausweisung als Aufwand oder der Aktivierung wählen. Die Auswirkungen auf den Jahresabschluss stellen sich, wie bei den Aktivierungswahlrechten zuvor, in Abbildung 12 dar. Da ein Disagio über die Laufzeit der Schuld abzuschreiben ist, führt die Aktivierung zu einer langfristigen Belastung des Ergebnisses, während die direkte Ausweisung als Aufwand das Ergebnis einmalig mit dem gesamten Betrag belastet. Erfahrungsgemäß spielen Disagios im kommunalen Hoheitsbereich keine große Rolle.[101]

[101] Vgl. Hafner 2013, § 48 GemHVO, Rdnr. 13, S. 1351.

- *Bildung von Wahlrückstellungen*

  Neben den in § 41 I GemHVO verbindlich vorgeschriebenen Rückstellungen, ermöglicht § 41 II GemHVO den Kommunen weitere Rückstellungen zu bilden. Häufig anzutreffende Beispiele sind Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen und für Finanzausgleichs- und Kreisumlagezahlungen. Welche Rückstellungen genau gebildet werden, liegt im Ermessen der Kommunen. Durch die Bildung von Rückstellungen besteht die Möglichkeit, drohende Verbindlichkeiten im aktuellen Haushaltsjahr bereits als Aufwendungen zu verbuchen und damit periodengerecht abzubilden. Bei Eintritt der Verbindlichkeit kann dann dem entstehenden Aufwand ein Ertrag aus der Auflösung von Rückstellungen gegengebucht werden.

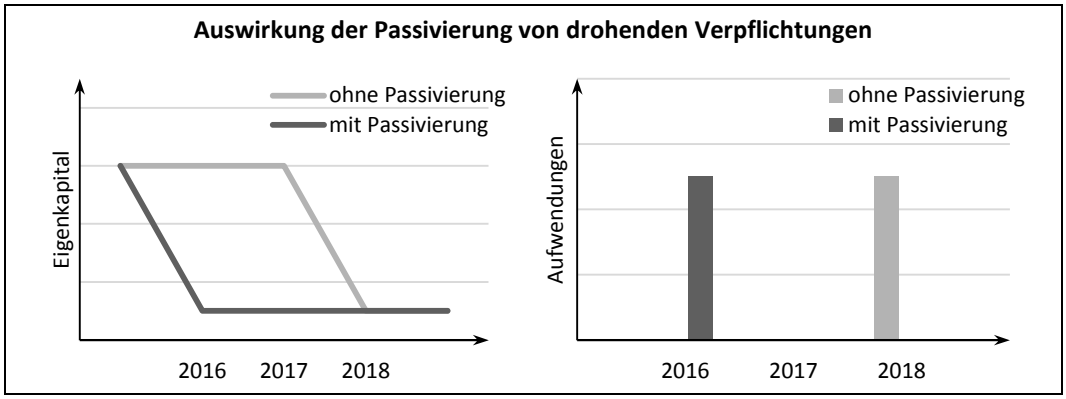

Abbildung 13: Darstellung der Auswirkung eines Passivierungswahlrechts auf Eigenkapital und Aufwendungen (eigene Darstellung anhand eigener Berechnung, Anlage 1, S. 92)

Die Bildung weiterer Rückstellungen stellt ein Passivierungswahlrecht dar, dessen Auswirkungen in Abbildung 13 dargestellt sind. Wird auf die Bildung einer Rückstellung verzichtet, wird die Ergebnisrechnung in dem Jahr belastet, in dem die drohende Verpflichtung eintrifft.

Faktische (verdeckte) Wahlrechte

- *Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung*

  Dem Grundsatz der Einzelbewertung nach § 43 I Nr. 2 GemHVO entsprechend, müssen alle Vermögensgegenstände einzeln bewertet werden. Es ist daher nicht zulässig Vermögensgegenstände wie beispielsweise „Straßenbau 1980“ zusammenzufassen. Es ist allerdings ebenso unzulässig, Vermögensgegenstände in ihre einzelnen Komponenten zu zerlegen, weshalb beispielsweise ein Gebäude

immer mit seinen Bestandteilen wie Dach, Fenster oder Heizung zu bewerten ist. Maßgebend ist das Vorliegen eines gewissen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs, bei dessen Ermittlung ein geringer Ermessensspielraum gegeben ist und der damit geringe Einflüsse auf das Anlagevermögen ermöglicht.[102] Ein etwas größerer Ermessensspielraum liegt bei der Bilanzierung von Betriebsvorrichtungen vor. Diese können separat vom dazugehörigen Bauwerk oder Gebäude oder mit diesem bilanziert werden. Werden Betriebsvorrichtungen separat bilanziert, kann eine eigene Nutzungsdauer festgelegt werden. Verzichtet man auf den gesonderten Ausweis, so stellt die Erneuerung lediglich Instandhaltungsaufwand des übergeordneten Vermögensgegenstands dar und kann nicht aktiviert werden.[103]

- *Verzicht auf Periodenabgrenzung bei regelmäßig wiederkehrenden Erträgen und Aufwendungen oder aus Wesentlichkeitsgesichtspunkten*
  Um die Ermittlung eines periodengerechten Jahresergebnisses sicher zu stellen, sind Erträge und Aufwendungen entsprechend ihres Entstehungszeitpunkts zeitlich abzugrenzen. Ein Ermessensspielraum entsteht, da auf die Abgrenzung verzichtet werden darf, wenn es sich um regelmäßig wiederkehrende Erträge oder Aufwendungen handelt, die in ihrer Höhe etwa gleich bleiben oder wenn eine Abgrenzung aus Wesentlichkeitsgesichtspunkten nicht sachgerecht erscheint. Der Leitfaden zur Bilanzierung empfiehlt örtliche Regelungen festzulegen.[104] Die Periodenabgrenzung wie auch der Verzicht kann positive (siehe Aktivierungswahlrecht Abbildung 12) wie auch negative Auswirkungen (siehe Passivierungswahlrecht Abbildung 13) auf den Jahresabschluss haben, je nachdem, ob eine konservative oder progressive Bilanzpolitik verfolgt wird.

- *Abgrenzung Herstellungs- und Erhaltungsaufwand*
  Die Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand ist in der Theorie klar geregelt und sorgt in der Praxis dennoch für Schwierigkeiten.[105] Bei der Beurteilung der konkreten Geschäftsvorfälle haben die Kommunen daher einen

[102] Vgl. Lenkungsgruppe NKHR 2014, S. 18.
[103] Vgl. Lenkungsgruppe NKHR 2014, S. 21.
[104] Vgl. Lenkungsgruppe NKHR 2014, S. 25.
[105] Für nähere Erläuterungen zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand wird auf die Ausführungen im Leitfaden zur Bilanzierung verwiesen.

gewissen Ermessensspielraum. Interessant ist dieses Wahlrecht, da bei vorliegendem Herstellungsaufwand aktiviert werden kann, während bei Erhaltungsaufwand die Ergebnisrechnung betroffen ist.[106] Die Auswirkungen sind die eines Aktivierungswahlrechts, welches in Abbildung 12 dargestellt ist.

Ermessensspielräume

- *Feststellung des Eintritts bzw. Wegfalls eines Rückstellungsgrundes*
  Gründe für die Bildung von Rückstellungen nach § 41 II, III GemHVO sind ungewisse Verbindlichkeiten und hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmte Aufwendungen.[107] Es bedarf daher zu ihrer Bildung eines faktischen Leistungszwangs, dem sich die Kommune nicht entziehen kann oder eines Erfüllungsrückstands der Kommune, deren Beurteilung der Kommune einen geringen Ermessensspielraum einräumt.[108] Nur sofern der Grund für die Rückstellungsbildung entfallen ist, dürfen diese wieder aufgelöst werden, womit auch hier sachfremde Erwägungen ausgeschlossen sind und dennoch ein geringer Ermessensspielraum bleibt.[109] Die Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage ergeben sich durch die Bildung bzw. Auflösung von Rückstellungen wie auf S. 31 und in Abbildung 13 dargestellt.

- *Feststellung des Eintritts bzw. Wegfalls einer voraussichtlich dauernden Wertminderung*
  Der Ermessensspielraum bei der Feststellung des Eintritts bzw. Wegfalls einer voraussichtlich dauernden Wertminderung nach § 46 III GemHVO ist sehr gering.[110] Die Auswirkungen auf die Abbildung der wirtschaftlichen Lage der Kommune ergeben sich durch die Höhe der Abschreibung oder Zuschreibung aufgrund des Eintritts- bzw. Wegfalls einer voraussichtlich dauernden Wertminderung (siehe hierzu das Bewertungswahlrecht Bemessung der außerplanmäßigen Abschreibungen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung, S. 38).

---

[106] Vgl. Lenkungsgruppe NKHR 2014, S. 33.
[107] Vgl. § 90 II GemO, Hafner 2013, § 90 GemO, Rdnr. 7f, S. 744.
[108] Vgl. Hafner 2013, § 90 GemO, Rdnr. 7, S. 744.
[109] Vgl. § 90 II S. 2 GemO, § 41 III GemHVO, Hafner 2013, § 41 GemHVO, Rdnr. 91f, S. 1308.
[110] Vgl. Hafner 2013, § 46 GemHVO, Rdnr. 34, 46, S. 1341, 1345.

- *Ansatz von Vorräten nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit*
  Einen Ermessensspielraum hat die Kommune auch beim Ansatz von Vorräten. Diese können individuell und nach örtlicher Beurteilung entsprechend dem Grundsatz der Wesentlichkeit in die Bilanz aufgenommen werden. Nimmt man Vorräte auf, werden diese bis zu ihrer Verwendung aktiviert, nimmt man sie nicht auf, sind sie sofort als Aufwand zu behandeln (vgl. Auswirkungen Abbildung 12).[111]

Bewertungswahlrechte

Bei Bewertungswahlrechten kann der Bilanzierende zwischen mindestens zwei alternativen Wertansätzen wählen, mit denen er Vermögens- oder Schuldenpositionen in der Bilanz erfasst.[112] Den Grundsatz der Bewertung im NKHR regelt § 91 IV GemO, wonach Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen sind. Die Wahlrechte, die ein Abweichen hiervon zulassen, sind in Abbildung 14 dargestellt und werden im Folgenden mit ihren jeweiligen Auswirkungen auf die Abbildung der wirtschaftlichen Lage der Kommunen erläutert.

Bewertungswahlrechte

explizite (offene) Wahlrechte	faktische (verdeckte) Wahlrechte	Ermessensspielräume
Ermittlung der Herstellungskosten (§ 44 II, III GemHVO) Einzel-, Fest- oder Gruppenbewertung (§ 37 II, III i.V.m. § 45 II GemHVO) Verbrauchsfolgeverfahren (§ 45 I GemHVO) Degressive Abschreibung oder Leistungsabschreibung (§ 46 I S. 3 GemHVO)	Behandlung von Teilabgängen bei investiven Maßnahmen	Bestimmung der Nutzungsdauer von Anlagegütern (§ 46 I S. 4 GemHVO) Bemessung der Höhe von Rückstellungen Bemessung der außerplanmäßigen Abschreibungen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung (§ 46 III GemHVO) Bemessung von Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen Bemessung des Abzinsungssatzes von Rückstellungen

Abbildung 14: Bewertungswahlrechte (eigene Darstellung)

[111] Vgl. Lenkungsgruppe NKHR 2014, S. 97f.
[112] Vgl. Pfleger 1991, S. 36.

Explizite (offene) Wahlrechte

- *Ermittlung der Herstellungskosten (§ 44 II, III GemHVO)*

  Bei der Ermittlung der Herstellungskosten ermöglicht § 44 II GemHVO die Wahl zwischen der sogenannten Herstellungskostenuntergrenze und der Herstellungskostenobergrenze. Die Untergrenze beinhaltet alle Kosten, die bei der Herstellung eines Vermögensgegenstandes aktiviert werden müssen und die Obergrenze nennt weitere Kosten, die aktiviert oder aber sofort als Aufwand verbucht werden können. Wird die Herstellungskostenobergrenze gewählt, werden mehr Auszahlungen aktiviert, die in den folgenden Jahren zu Aufwendungen durch Abschreibungen führen als bei der Herstellungskostenuntergrenze. Bei dieser wird das laufende Jahresergebnis stärker belastet und dafür ist der Abschreibungsaufwand in den folgenden Jahren geringer.

- *Einzel-, Fest- oder Gruppenbewertung*

  Die Kommune kann entscheiden, ob sie unter den Voraussetzungen des § 37 II, III GemHVO Vermögensgegenstände einzeln, in Gruppen oder mit einem Festwert bewerten möchte. Gründe für eine Gruppen- oder Festbewertung liegen in aller Regel nicht in bilanzpolitischen Absichten, sondern in der Hoffnung auf Bewertungserleichterungen.[113] Denn in Summe sollte sich bei der Bewertung in Gruppen kein wesentlich anderer Wert ergeben als bei Einzelbewertungen.[114] Bei der Verwendung von Festwerten können leichte Effekte auf den Jahresabschluss erreicht werden, da der Festwert gleichbleibend in der Bilanz steht und statt Abschreibungen die Ersatzbeschaffungen direkt als Aufwand verbucht werden. Spätestens bei der alle fünf Jahre stattfindenden körperlichen Bestandsaufnahme muss allerdings der Festwert bei Abweichungen nach oben oder nach unten angepasst werden.[115]

- *Verbrauchsfolgeverfahren (§ 45 I GemHVO)*

  In § 45 I GemHVO werden zur Bewertung von Vorräten die zwei Verbrauchsfolgeverfahren ‚First in first out' (Fifo) und ‚Last in first out' (Lifo) zur Auswahl

---

[113] Vgl. Hafner 2013, § 37 GemHVO Rdnr. 17, 29, S. 1266 – 1270.
[114] Vgl. Hafner 2013, § 37 GemHVO, Rdnr. 25, S. 1268.
[115] Vgl. Hafner 2013, § 37 GemHVO, Rdnr. 17, S. 1266f.

gestellt. Sofern die Vorräte zu unterschiedlichen Preisen angeschafft werden, ergeben sich durch die Wahl des Verbrauchsfolgeverfahrens Einflussmöglichkeiten auf die Höhe der aktivierten Vorräte und auf den auszuweisenden Aufwand.

- *Degressive Abschreibung oder Leistungsabschreibung*

  Neben der linearen Abschreibung lässt § 46 I S. 3 GemHVO auch die degressive Abschreibung oder die Leistungsabschreibung zu, sofern diese dem Nutzungsverlauf wesentlich besser entspricht. Wann dies der Fall ist, liegt im Ermessen des Bilanzierenden. Die Wahl der Abschreibungsform ist bilanzpolitisch von Interesse, da durch sie, wie auch durch die Nutzungsdauer, die Höhe der Abschreibungen und damit die Belastung der Ergebnisrechnung in den Folgejahren langfristig beeinflusst werden kann. In Abbildung 15 sind die Auswirkungen der linearen Abschreibung im Vergleich zur degressiven Abschreibung dargestellt.

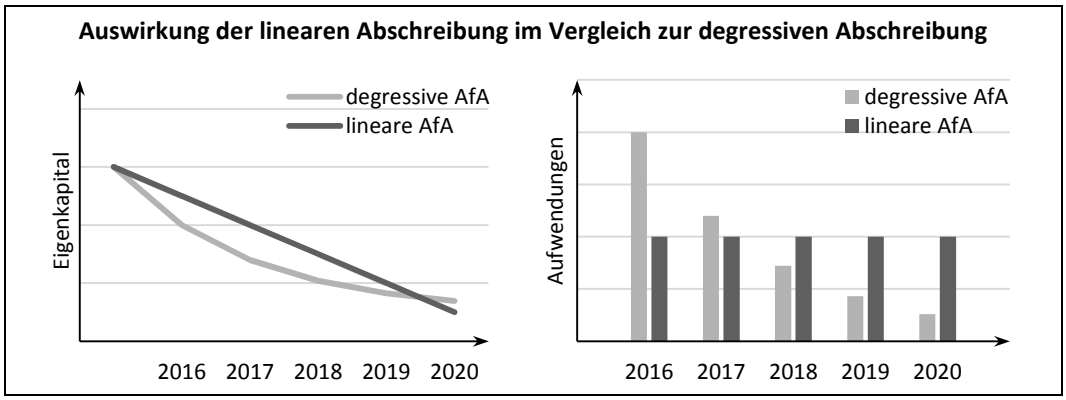

Abbildung 15: Darstellung der Auswirkung linearer und degressiver Abschreibung auf Eigenkapital und Aufwendungen (eigene Darstellung anhand eigener Berechnung, Anlage 1, S. 93)

Faktische (verdeckte) Wahlrechte

- *Behandlung von Teilabgängen bei investiven Sanierungen*

  Bei investiven Sanierungen müssen die ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten der Vermögensteile, die durch die Sanierungsmaßnahmen untergehen, als Teilabgänge außerordentlich abgeschrieben werden. Die Teilabgänge sind aufgrund sachgerechter Schätzungen vorzunehmen, was den Kommunen einen gewissen Beurteilungsspielraum einräumt. Liegt die Restnutzungsdauer

unter einem Drittel der Nutzungsdauer eines vergleichbaren Neubaus, müssen Teilabgänge nicht außerordentlich abgeschrieben werden.[116]

Ermessensspielräume

- *Bestimmung der Nutzungsdauer von Anlagegütern*

  Einen Ermessensspielraum hat die Kommune bei der Bestimmung der Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen. Denn diese ist nach § 46 I S. 4 GemHVO auf Grundlage von Erfahrungswerten und unter Berücksichtigung von Beschaffenheit und Nutzung des Vermögensgegenstands zu bestimmen. Zur Orientierung kann die Abschreibungstabelle für Baden-Württemberg verwendet werden, die auch dem Leitfaden zur Bilanzierung als Anlage angefügt ist.[117] Bilanzpolitisch von Bedeutung ist die Bestimmung der Nutzungsdauer vor allem deshalb, da mit einer längeren oder kürzeren Nutzungsdauer die Höhe der Abschreibungen und damit die Belastung der Ergebnisrechnung in den Folgejahren langfristig beeinflusst werden kann. In Abbildung 16 sind die unterschiedlichen Auswirkungen bei der Wahl der Nutzungsdauer von fünf Jahren und von zehn Jahren dargestellt.

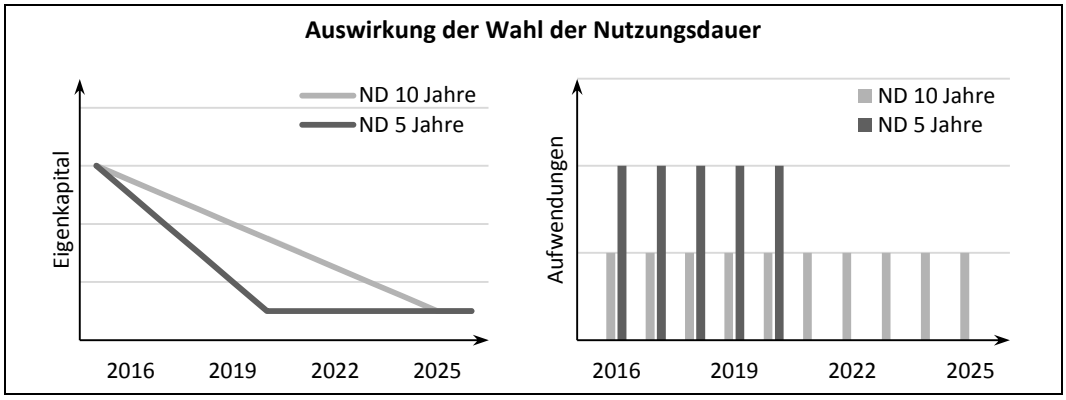

Abbildung 16: Darstellung der Auswirkung der Wahl der Nutzungsdauer auf Eigenkapital und Aufwendungen (eigene Darstellung anhand eigener Berechnung, Anlage 1, S. 94)

[116] Vgl. Lenkungsgruppe NKHR 2014, S. 38f.
[117] Vgl. Lenkungsgruppe NKHR 2014, S. 59 sowie Anlage 3, S. 169.

- *Bemessung der Höhe von Rückstellungen*

  Auch die Höhe der zu bildenden Rückstellung muss von der Kommune ermittelt werden. Dabei ist der Betrag anzusetzen, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist.[118] Damit verlangt die Vorschrift von den Kommunen, die hinter den Rückstellungen stehenden Verpflichtungen so realitätsnah wie möglich zu beurteilen.[119] Weder zu hohe noch zu niedrige Rückstellungen sind vernünftig, lassen aber dennoch in begrenztem Umfang bilanzpolitischen Gestaltungsspielraum. Wird eine Rückstellung zu hoch bewertet, belastet sie damit das Ergebnis des aktuellen Haushaltsjahrs und führt bei Auflösung zu außerordentlichen Erträgen. Das aktuelle Haushaltsjahr kann im Gegensatz dazu mit zu niedrigen Rückstellungen zwar geschont werden, führt aber in kommenden Jahren bei Eintritt des Rückstellungsgrundes zu einer zusätzlichen Belastung des Jahresergebnisses. Durch das Aufschieben von bereits im Haushaltsjahr entstandenen Aufwendungen würde in diesem Fall zudem gegen den Grundsatz der stetigen Aufgabenerfüllung verstoßen.[120] Die Höhe der Rückstellungen wirkt sich entsprechend belastender oder entlastender auf die betroffenen Haushaltsjahre aus. Die Auswirkungen von Rückstellungen sind in Abbildung 13, S. 31 dargestellt.

- *Bemessung der außerplanmäßigen Abschreibungen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung*

  Sofern außerplanmäßige Abschreibungen nach § 46 III GemHVO notwendig werden, liegt es im Ermessen des Bilanzierenden, den am Abschlussstichtag beizulegenden Wert zu ermitteln. Gleiches gilt für die Wertaufholung, sofern die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung in einem späteren Jahr entfallen. Eine außerplanmäßige Abschreibung wirkt sich ergebnisverschlechternd auf das Gesamtergebnis aus, eine spätere Wertaufholung führt dagegen zu einer Erhöhung des Gesamtergebnisses. Die Höhe und dementsprechend die Auswirkungen auf den Jahresabschluss können durch den Ermessensspielraum des Bilanzierenden bilanzpolitisch beeinflusst werden.

---

[118] Vgl. § 91 IV S. 2 GemHVO.
[119] Vgl. Hafner 2013, § 41 GemHVO, Rdnr. 5, S. 1288.
[120] Vgl. Hafner 2013, § 41 GemHVO, Rdnr. 7, S. 1289.

- *Bemessung von Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen*
  Ungeachtet der sachgerechten Behandlung von uneinbringlichen und ausfallgefährdeten Forderungen durch Einzelwertberichtigungen, kann erfahrungsgemäß noch ein allgemeines Ausfallrisiko bestehen, das durch Pauschalwertberichtigungen zu berücksichtigen ist. Auch wenn bei ordnungsgemäß vorgenommenen Einzelwertberichtigungen nur noch ein geringes restliches Ausfallrisiko anzunehmen ist, sind der Kommune gewisse Beurteilungsspielräume eingeräumt.[121] Pauschalwertberichtigungen führen zu Aufwendungen, weshalb durch die Höhe der Berichtigungen das Jahresergebnis reduziert werden kann.

- *Bemessung des Abzinsungssatzes von Rückstellungen*
  Die Rückstellungen sind nach § 90 IV S. 2 GemO mit dem Betrag anzusetzen, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist. Für eine wirtschaftlich zutreffende Beurteilung ist zumindest für Rückstellungen mit einer Laufzeit von über einem Jahr eine Abzinsung des Betrags notwendig.[122] Der Leitfaden zur Bilanzierung schlägt demgegenüber aus Vereinfachungsgründen vor, kurz- und mittelfristige Rückstellungen (Laufzeit unter fünf Jahren) nicht abzuzinsen.[123] Es besteht demnach ein Ermessensspielraum der Kommune hinsichtlich der Abzinsung und auch hinsichtlich des verwendeten Abzinsungssatzes. Als Zinssatz kommen für kostenrechnende Einrichtungen der kalkulatorische Zinssatz und im Übrigen der Marktzinssatz in Frage.[124] Mit der Höhe des Abzinsungssatzes kann bilanzpolitisch die Höhe der Aufwendungen aufgrund der Rückstellungsbildung beeinflusst werden.

Mit den materiellen Instrumenten stehen der Kommune verschiedenste Möglichkeiten zur bilanzpolitischen Beeinflussung ihres Jahresergebnisses zur Verfügung. Bei der Entscheidung für ein Wahlrecht wie auch bei der Nutzung von Ermessensspielräumen sollte die Kommune stets die kurz- wie auch langfristigen Auswirkungen berücksichtigen. Zudem ist von den Kommunen zu bedenken, dass sie dem

---

[121] Vgl. Lenkungsgruppe NKHR 2014, S. 109-112.
[122] Vgl. Hafner 2013, § 41 GemHVO, Rdnr. 5, S. 1288.
[123] Vgl. Lenkungsgruppe NKHR 2014, S. 122.
[124] Vgl. Hafner 2013, § 41 GemHVO, Rdnr. 5, S. 1288, Lenkungsgruppe NKHR 2014, S. 122.

Auftrag der Sicherstellung des Gemeinwohls verpflichtet sind und damit das Ziel der intergenerativen Gerechtigkeit verfolgt werden muss.

3.2.2 Formelle Bilanzpolitik

Im Bereich der formellen Bilanzpolitik stehen sogenannte Ausweiswahlrechte zur Verfügung, die der reinen Informationspolitik dienen und keinen Einfluss auf das Jahresergebnis oder die Höhe des Eigenkapitals haben. Zur ergebnisneutralen Gestaltung der Bilanzsumme oder der vertikalen Struktur von Bilanz und Ergebnisrechnung bestehen sogenannte Gliederungswahlrechte. Durch die Erläuterungswahlrechte kann der Bilanzierende Art und Weise sowie teilweise den Umfang verschiedener Berichtspflichten gestalten.[125]

Instrumente der formellen Bilanzpolitik

Ausweiswahlrechte	Gliederungswahlrechte	Erläuterungswahlrechte
Anpassung eines Vorjahresbetrags bei nicht vergleichbaren Beträgen (§ 48 II GemHVO) Ausweis eines Vermögensgegenstands oder einer Schuld, der unter mehrere Posten der Bilanz fällt (§ 47 III GemHVO)	Ausweis von empfangenen Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträgen als Sonderposten oder Absetzung von den AHK (§ 40 IV S. 2 GemHVO) Abweichung von der Gliederung der aufeinanderfolgenden Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnungen (§ 47 I GemHVO)	Weitere Untergliederung der Posten oder Hinzufügen weiterer Posten (§ 47 IV i.V.m. § 52 II GemHVO) Einfluss der Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 53 II Nr. 2 GemHVO) Sollinhalte im Rechenschaftsbericht (§ 54 II GemHVO)

Abbildung 17: Instrumente der formellen Bilanzpolitik (eigene Darstellung)

Die Instrumente der formellen Bilanzpolitik sind in Abbildung 17 dargestellt und werden in Folgendem erläutert.

Ausweiswahlrechte

- *Anpassung eines Vorjahresbetrags bei nicht vergleichbaren Beträgen*
  Nach § 47 II GemHVO steht es der Kommune frei, bei nicht vergleichbaren Beträgen den Vorjahresbetrag anzupassen oder zu belassen. Beträge, die nicht vergleichbar sind, sind im Anhang anzugeben und zu erläutern. Eine Anpassung der Vorjahresbeträge ist ebenfalls anzugeben und zu erläutern und damit für den Bilanzadressaten ersichtlich.

[125] Vgl. Küting et al. 2015, S. 41f.

- *Ausweis eines Vermögensgegenstands oder einer Schuld, der unter mehrere Posten der Bilanz fällt*

  Fällt ein Vermögensgegenstand oder eine Schuld unter mehrere Posten der Bilanz, so hat die Kommune nach § 47 III GemHVO die Wahl bei welchem Posten sie den Vermögensgegenstand oder die Schuld ausweist. Die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten ist im Anhang anzugeben, wobei der Kommune ein Ermessensspielraum eingeräumt wird, ob dies für die Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.

Gliederungswahlrechte

- *Ausweis von empfangenen Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträgen als Sonderposten oder Absetzung von den AHK*

  Die Kommune hat nach § 40 IV S. 2 GemHVO die Wahl, empfangene Investitionszuweisungen und Investitionsbeiträge als Sonderposten auszuweisen oder von den Anschaffungs- und Herstellungskosten des bezuschussten Vermögensgegenstands abzusetzen. Das Wahlrecht hat lediglich bilanzverlängernde bzw. -verkürzende Wirkung und beeinflusst die Ergebnisrechnung oder das ausgewiesene Eigenkapital nicht. Während die Vorschrift des § 40 IV GemHVO beide Vorgehensweisen als gleichwertig darstellt, enthält das Kommunalabgabengesetz in § 14 III S. 4 eine klare Präferenz zur Passivierung, weshalb nur ausnahmsweise von der Abzugsmethode Gebrauch gemacht werden sollte.[126]

- *Abweichung von der Gliederung der aufeinanderfolgenden Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnungen*

  Nach § 47 I GemHVO darf die Kommune, sofern es in Ausnahmefällen besondere Umstände erforderlich machen, von der Gliederung der aufeinanderfolgenden Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnungen abweichen. Bei der Beurteilung, wann besondere Umstände es erforderlich machen, hat die Kommune einen Ermessensspielraum. Da die Abweichungen im Anhang anzugeben sind, ist die Ausübung des Wahlrechts vom Bilanzadressaten erkennbar.

---

[126] Vgl. Hafner 2013, § 40 GemHVO, Rdnr. 23f, S. 1283f.

Erläuterungswahlrechte

- *Weitere Untergliederung der Posten oder Hinzufügen weiterer Posten*
  Durch das Untergliedern der Posten oder das Hinzufügen weiterer Posten hat der Bilanzierende nach § 47 IV i.V.m. § 52 II GemHVO die Möglichkeit einzelne Posten aufzusplitten oder zu ergänzen und dadurch Ansätze differenzierter zu erläutern.

- *Einfluss der Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden*
  Sofern Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden vorgenommen wurden, sind die Einflüsse daraus nach § 53 II Nr. 2 GemHVO im Anhang gesondert darzustellen. In welcher Form und in welchem Ausmaß die Darstellung erfolgt, liegt dabei im Ermessensspielraum der Kommune.

- *Sollinhalte im Rechenschaftsbericht*
  Neben Pflichtbestandteilen des Rechenschaftsberichts nennt § 54 II GemHVO weitere Inhalte, die dargestellt werden sollen. Ob und in welchem Umfang dies getan wird, liegt dabei im Ermessen der einzelnen Kommunen und kann zur bilanzpolitischen Gestaltung der Informationen genutzt werden.

Mit den formellen Instrumenten stehen der Kommune verschiedenste Möglichkeiten zur Verfügung, um gezielt Einfluss auf die Informationen zu nehmen, die sie den Bilanzadressaten über den Jahresabschluss zur Verfügung stellt. Im Sinne der Adressaten sollten Kommunen die Erläuterungen leicht verständlich gestalten und den Zugang zu den Informationen möglichst niederschwellig gestalten.

3.3 Bilanzpolitik in der Eröffnungsbilanz

Mit der Umstellung des kommunalen Rechnungswesens von der Kameralistik auf die Doppik wird die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz notwendig. Wie ein Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes eine Eröffnungsbilanz aufzustellen hat,[127] muss auch die Kommune zu Beginn ihrer doppischen Rechnungslegung erstmalig ihr Vermögen und ihre Schulden in einer Eröffnungsbilanz gegenüberstellen.[128] Da

[127] Vgl. § 242 Abs. 1, S. 1 HGB.
[128] Vgl. Artikel 13 Abs. 5 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts, i.V.m. § 62 Abs. 1 GemHVO.

die erstmalige Erfassung und Bewertung des Vermögens für die Kommunen einen immensen personellen wie auch finanziellen Kraftakt bedeutet, hat der Gesetzgeber im Rahmen der Eröffnungsbilanz verschiedene Vereinfachungsregelungen geschaffen.[129] Diese sind wichtig, um den unterschiedlichen Bedingungen und Situationen der Kommunen vor Ort gerecht zu werden und die Aufgabe der Vermögensbewertung überhaupt leistbar zu machen.

Durch die Bewertungsspielräume eröffnen sich aber zugleich auch Möglichkeiten, Bilanzpolitik zu betreiben.[130] Denn die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz haben grundlegende Bedeutung für die Kommunen.[131] Zum einen beeinflussen sie unmittelbar die Höhe des eröffnungsbilanziellen Eigenkapitals. Zum anderen wird damit die Grundlage für die zukünftigen Abschreibungen wie auch die Auflösung von Rückstellungen und Sonderposten gebildet, die den Haushaltsausgleich maßgeblich beeinflussen.[132] Daher sollten bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz sowohl haushaltspolitische als auch bilanzpolitische Überlegungen eine wichtige Rolle spielen.[133] Aufgrund der strategischen Dimension von Bilanzpolitik müssen Entscheidungen im Rahmen der Erstbewertung langfristig ausgerichtet sein und die Auswirkungen der bilanzpolitischen Maßnahmen der Eröffnungsbilanz auf die zukünftigen Jahresabschlüsse berücksichtigt werden.[134]

So kann die Kommune ihr Vermögen bei der Erstbewertung entweder tendenziell geringer bewerten, also stille Reserven bilden, damit die Vermögenslage eher schlechter dargestellt wird, oder aber ihr Vermögen tendenziell besser bewerten und damit ihre Vermögenslage positiver darstellen. Die Ziele und Adressaten unterscheiden sich grundsätzlich nicht zu denen der laufenden Bilanzpolitik, weshalb an dieser Stelle auf die Ausführungen aus Kapitel 2.3 und 2.4 verwiesen werden kann. Hinzu kommt bei der Erstbewertung allerdings der Aspekt des Einflusses des Vermögens auf den künftigen Haushaltsausgleich durch Abschreibungen. Dies bedeu-

[129] Vgl. Hafner 2013, § 62 GemHVO, Rdnr. 3, S. 1416.
[130] Vgl. Stein 2014, S. 165f.
[131] Vgl. Stein 2014, S. 122.
[132] Vgl. Stein 2014, S. 125f.
[133] Vgl. Henkes 2008, S. 245f.
[134] Vgl. Stein 2014, S. 167.

tet, dass kurzfristig durch eine geringere Bewertung des Vermögens eine schlechtere Darstellung der Vermögenslage der Kommune zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz in Kauf genommen werden kann, um dadurch in kommenden Jahren geringere Abschreibungen zu verursachen und damit den Haushaltsausgleich zu erleichtern, wodurch die Situation der Kommune langfristig positiver dargestellt wird als sie tatsächlich ist.

Die speziellen bilanzpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Eröffnungsbilanz ergeben sich aus § 62 GemHVO und können überwiegend nach dem Zeitpunkt der Beschaffung der Vermögensgegenstände sortiert werden. In Abbildung 18 sind die bilanzpolitischen Instrumente entsprechend dem Zeitpunkt und nach Bilanzansatzwahlrechten und Bewertungswahlrechten sortiert dargestellt.

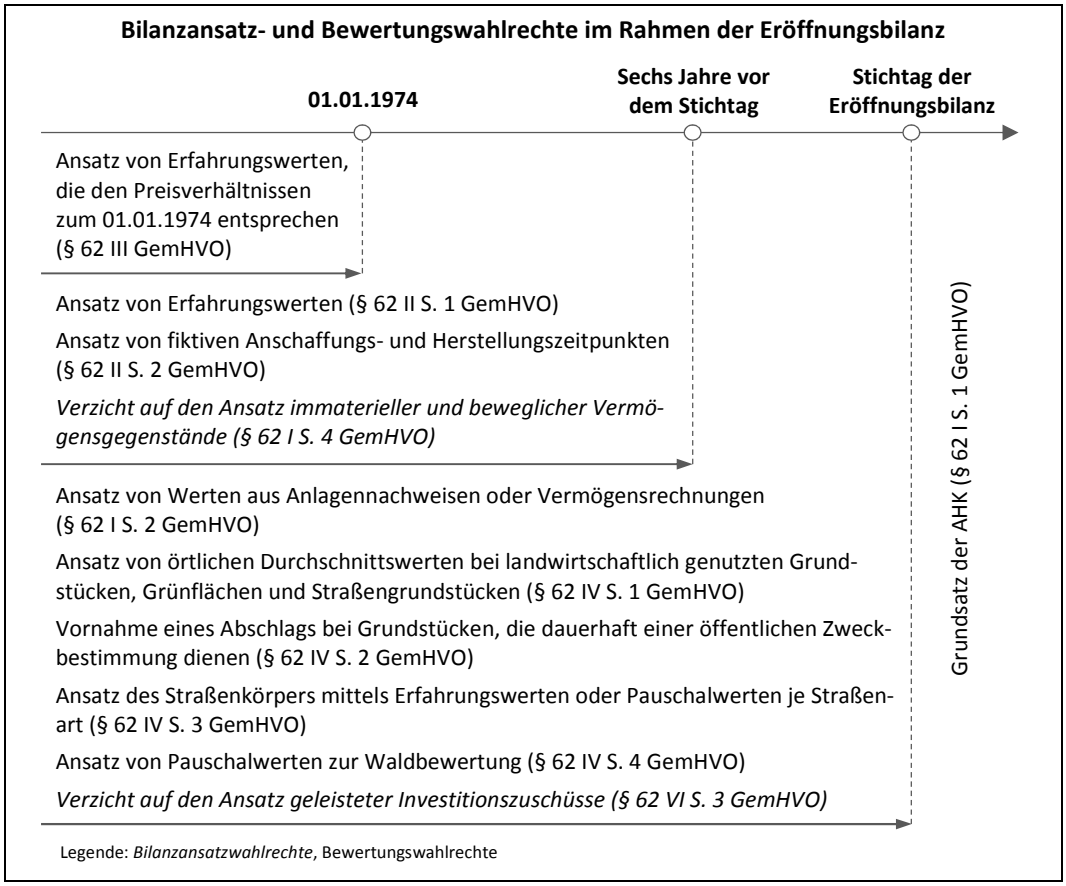

Abbildung 18: Bilanzansatz- und Bewertungswahlrechte im Rahmen der Eröffnungsbilanz (eigene Darstellung)

Grundsätzlich sind in der Eröffnungsbilanz alle zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände zu bilanzieren, auch wenn diese schon abge-

schrieben sind.[135] Ein Bilanzansatzwahlrecht besteht nur für bewegliche und immaterielle Vermögensgegenstände sowie für geleistete Investitionszuschüsse (in Abbildung 18 kursiv dargestellt). Bei beweglichen und immateriellen Vermögensgegenständen kann von einem Ansatz in der Bilanz abgesehen werden, wenn deren Anschaffung oder Herstellung länger als sechs Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz zurückliegt.[136] Dadurch reduziert sich zum einen zwar das bilanzierte Vermögen, zum anderen reduziert sich zugleich auch der Aufwand aus Abschreibungen in den kommenden Haushaltsjahren. Auf den Ansatz von geleisteten Investitionszuschüssen nach § 52 III Nr. 2.2 GemHVO kann sogar komplett verzichtet werden, was ebenfalls zu einem geringeren Vermögensausweis in der Eröffnungsbilanz aber zugleich auch einer geringeren Belastung künftiger Haushaltsjahre führt.[137]

Alle Vermögensgegenstände sind in der Eröffnungsbilanz grundsätzlich mit ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) zu bilanzieren.[138] Da das Vermögen der Kommunen häufig schon sehr alt ist und oftmals keine Unterlagen mehr über die AHK vorliegen, ermöglichen die Bewertungswahlrechte verschiedene Abweichungen vom Grundsatz der AHK. Für alle Vermögensgegenstände, die in den letzten sechs Jahren vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt wurden, wird vermutet, dass die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten ermittelt werden können. Für alles was älter als sechs Jahre ist, dürfen, sofern die AHK nicht vorliegen, den Preisverhältnissen zum Anschaffungszeitpunkt entsprechende Erfahrungswerte angesetzt werden.[139] Da oftmals auch die Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkte unbekannt sind, ermöglicht § 62 II S. 2 GemHVO zudem den Ansatz fiktiver Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkte, sofern die Anschaffung oder Herstellung mehr als sechs Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz zurückliegt. Für alle Vermögensgegenstände, die vor dem 31.12.1974 angeschafft oder hergestellt wurden, ermöglicht § 62 III GemHVO

[135] Vgl. § 62 I S. 1 GemHVO, Lenkungsgruppe NKHR 2014, S. 71.
[136] Vgl. § 62 I S. 4 GemHVO.
[137] Vgl. § 62 VI S. 3 GemHVO.
[138] Vgl. § 62 I S. 1 GemHVO.
[139] Vgl. § 62 II S. 1 GemHVO, Lenkungsgruppe NKHR 2014, S. 68.

sogar ein noch weitgehenderes Wahlrecht, indem generell Erfahrungswerte angesetzt werden dürfen, die den Preisverhältnissen zum 01.01.1974 entsprechen.

Weitere Bewertungswahlrechte bestehen bei der Bewertung von landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, Grünflächen und Straßengrundstücken mit einem örtlichen Durchschnittswert (§ 62 IV S. 1 GemHVO), durch Vornahme eines Abschlags von bis zu 50 % bei Grundstücken, die dauerhaft einer öffentlichen Zweckbestimmung dienen (§ 62 IV S. 2 GemHVO), bei der Bewertung der Straßenkörper mittels Erfahrungswerten oder Pauschalwerten (§ 62 IV S. 3 GemHVO) und bei der Waldbewertung durch Verwendung der gesetzlich genannten Pauschalwerte (§ 62 IV S. 4 GemHVO).

Da den Kommunen bei der Ermittlung der Erfahrungswerte ein Ermessensspielraum eingeräumt wird, sind auch die bilanzpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten entsprechend hoch. Zwar gilt natürlich der Grundsatz der wirklichkeitsgetreuen Bewertung,[140] weshalb Hafner (2013, S. 1417) der Ansicht ist „für Bilanzpolitik bleibt kein Raum“, aber dennoch kann die Kommune mit der Gestaltung der Erfahrungswerte ihr Vermögen tendenziell hoch oder niedrig bewerten und damit bereits mit der Eröffnungsbilanz zum einen die Darstellung ihrer wirtschaftlichen Lage mittels Bilanzkennzahlen beeinflussen und zum anderen maßgeblich Einfluss auf den Haushaltsausgleich der folgenden Jahre nehmen.

Mit dem Abschluss der Darstellung der Wahlrechte im Rahmen der Eröffnungsbilanz wurden nun alle bilanzpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten der Kommunen im Jahresabschluss nach dem NKHR aufgeführt. Die Zulässigkeit des Einsatzes der Instrumente wie auch der tatsächlich vorhandene Ermessensspielraum ist vor Anwendung durch die Kommunen sorgfältig zu prüfen. Die rechtlichen und strategischen Grenzen der Bilanzpolitik wie auch die Grenzen der Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses und der bilanzpolitischen Instrumente wird im folgenden Kapitel erläutert.

---

[140] Vgl. § 43 I Nr. 3 GemHVO i.V.m. Art. 13 V S. 2 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts.

4 Grenzen kommunaler Bilanzpolitik

Der Einsatz bilanzpolitischer Gestaltungsmöglichkeiten ist nicht immer ganz einfach. In der Praxis besteht eine gewisse Grauzone zwischen legaler Bilanzgestaltung und Bilanzbetrug.[141] Bereits die Definition[142] von Bilanzpolitik aus Kapitel 2.2 macht deutlich, dass sich Bilanzpolitik nur im Rahmen des rechtlich Zulässigen bewegen kann. Fraglich ist allerdings, wer beurteilt, wie groß ein Ermessensspielraum tatsächlich ist und wo Annahmen anfangen unrealistisch zu werden. Auf die rechtlichen Grenzen, die der Bilanzpolitik gesetzt sind, wird in Kapitel 4.1 eingegangen. Da sich die Bilanzpolitik an den Zielen der Kommune orientieren muss und damit einer kommunalen Strategie folgt, gibt diese Strategie letztendlich den Rahmen vor, in dem bilanzpolitisch gestaltet werden kann. Allerdings kann Bilanzpolitik nicht immer alle strategischen Ziele unterstützen, da entweder der Jahresabschluss nicht das geeignete Mittel zur Zielerreichung ist oder es innerhalb der bilanzpolitischen Zielsetzungen und zwischen den Adressaten zu Zielkonflikten kommen kann. Diese strategischen Grenzen der Bilanzpolitik werden in Kapitel 4.2 erläutert. Letztendlich schränkt auch die Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses die bilanzpolitischen Möglichkeiten ein, worauf in Kapitel 4.3 eingegangen wird.

4.1 Rechtliche Grenzen

Der Gesetzgeber schränkt die Möglichkeiten der Bilanzpolitik ganz bewusst ein und lässt nur dort Wahlmöglichkeiten und Beurteilungsspielräume, wo diese zur Abbildung der tatsächlichen Verhältnisse notwendig sind, da es situationsbedingt vorkommen kann, dass Geschäftsvorfälle individuell beurteilt werden müssen. Auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung schränken die bilanzpolitischen Möglichkeiten weiter ein und schließen möglicherweise Methoden von vornherein aus, da diese nicht geeignet sind, den spezifischen Geschäftsvorfall nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung richtig darzustellen.[143] Mit den GoB unvereinbar wäre es beispielsweise auch, alle Wahlrechte in eine Richtung zu verwenden

---

[141] Vgl. Eiselt, Müller 2011, S. 20.
[142] Bilanzpolitik ist die bewusste, auf die Ziele der kommunalen Gebietskörperschaft ausgerichtete, zweckorientierte Gestaltung der Rechnungslegungsinformationen im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten, Vgl. Stein, Fußnote 26.
[143] Vgl. Eiselt, Müller 2011, S. 22f.

und damit das Ergebnis umzukehren.[144] Entsprechend dem Grundsatz der Stetigkeit ist ein Wechsel zwischen Wahlrechten nur eingeschränkt möglich und wenn gewechselt wird, müssen die Auswirkungen erläutert werden, was die Beeinflussungsmöglichkeiten der Adressaten deutlich einschränkt.[145]

Die Einhaltung der rechtlichen Vorgaben wird im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses geprüft, weswegen der Bilanzierende bei der Wahl der bilanzpolitischen Instrumente zu gewährleisten hat, dass ein positives Prüftestat nicht gefährdet wird.[146] Ziel der Prüfung ist es, sicherzustellen, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Kommune vermittelt. Stellt der Prüfer fest, dass dies aufgrund von Bewertungsspielräumen nicht der Fall ist, so hat er darauf hinzuwirken, dass entsprechende Angaben dazu im Anhang gemacht werden, sodass die Bilanzadressaten in die Lage versetzt werden, sich ein Bild über die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse der Kommune zu verschaffen.[147]

Die rechtlichen Regelungen werden immer wieder aktualisiert und an neue Gegebenheiten wie auch internationale Tendenzen angepasst. Im Handelsrecht lässt sich dabei seit geraumer Zeit das Bemühen des Gesetzgebers erkennen, die bilanzpolitischen Wahlrechte einzuschränken oder gar abzuschaffen, um dadurch einen möglichst wirklichkeitsgetreuen Jahresabschluss zu erzwingen.[148] Beispielsweise wurde durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) 2009 die Anzahl der Wahlrechte deutlich eingeschränkt oder in Ermessensspielräume umgewandelt.[149] Auch das Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz (BilRUG), welches die Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU in nationales Rech darstellt, hat mit zahlreichen Konkretisierungen und Erweiterungen von Ausweis- und Angabepflichten die bilanzpolitischen Möglichkeiten weiter eingeschränkt.[150]

---

[144] Vgl. Eiselt, Müller 2011, S. 23.
[145] Vgl. Eiselt, Müller 2011, S, 37.
[146] Vgl. Eiselt, Müller 2011, S. 38.
[147] Vgl. Peemöller 2003, S. 203.
[148] Vgl. Pfleger 2007, S. 242.
[149] Vgl. Petersen et al. 2010, S. 5f.
[150] Vgl. Müller et al. 2016, S. 11, 19ff.

Da im NKHR gegenüber dem HGB die Wahlrechte bereits explizit reduziert wurden, um die bilanzpolitischen Spielräume einzuschränken und sich der öffentliche Sektor am Handelsrecht orientiert, kann vermutet werden, dass sich dieser Trend auch in den öffentlichen Regelungen fortsetzen wird.[151] Durch die Evaluation des NKHR und die daraus resultierende Aktualisierung der GemHVO im Jahr 2015 wurden bereits einige Regelungen konkretisiert. Und auch die an die GoB des Handelsrechts angelehnten verwaltungsspezifischen GoB unter Berücksichtigung der besonderen gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen der GemHVO, werden sich in den nächsten Jahren weiterentwickeln. Dabei wird sich noch zeigen, welche besonderen Bestimmungen die kommunale Buchführung gegenüber den GoB eines Kaufmanns tatsächlich erforderlich macht.[152] Es ist dabei durchaus möglich, dass die zu erwartenden Verwaltungsvorschriften gar von den handels- oder steuerrechtlichen Interpretationen abweichen können.[153]

Neben dem HGB können die Unternehmen ihre Abschlüsse bereits seit vielen Jahren alternativ auch nach den internationalen Rechnungslegungsvorschriften IFRS (International Financial Reporting Standards) erstellen. Während viele Kommunen national nun zunächst noch auf das NKHR umstellen müssen, ist die europäische Vereinheitlichung durch die europäischen Rechnungslegungsvorschriften EPSAS (European Public Sector Accounting Standards), die sich an den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) orientieren sollen, schon in Planung.[154] Durch die stark differierenden Wahlrechte und Ermessensspielräume zwischen HGB und IFRS kommt es bei Unternehmen, trotz an sich formal gleichen Rechnungslegungsnormen, bei den Jahresabschlüssen zu gänzlich voneinander abweichenden Darstellungen der wirtschaftlichen Lage der Unternehmen, was die Bilanzanalyse deutlich erschwert.[155] Es wird daher interessant bleiben, wie sich die an IFRS angelehnten IPSAS und deren Bedeutung für die Kommunen in Baden-

[151] Vgl. Hennies 2005, S. 37.
[152] Vgl. Hafner 2013, § 34 GemHVO, Rdnr. 12, S. 1250f.
[153] Vgl. Kussmaul, Henkes 2009, S. 16.
[154] Weitere Informationen auf www. EPSAS.eu.
[155] Vgl. Küting et al. 2015, S. 17f.

Württemberg entwickeln werden, welche bilanzpolitischen Möglichkeiten sich daraus noch ergeben und welcher Standard letztendlich für den öffentlichen Sektor gelten wird.

4.2 Strategische Grenzen

Wie in Kapitel 2.3 bereits erläutert, stellt Bilanzpolitik keinen Selbstzweck dar, sondern verfolgt übergeordnete Ziele. Das übergeordnete Ziel der Kommunen, die Gemeinwohlförderung, muss sich in einer kommunalen Strategie wiederfinden, die von der Verwaltungsspitze und dem politischen Gremium (Gemeinde- oder Stadtrat) erarbeitet wird. Die Strategie dient zum einen dazu, die langfristigen Ziele des Gemeinderates für die Entwicklung der Kommune festzulegen und bildet zum anderen die Basis für die Erarbeitung operativer Ziele der Verwaltung. Die bilanzpolitischen Ziele sollten sich daher aus der kommunalen Strategie ableiten. Dabei ist die Festlegung bilanzpolitischer Ziele nicht immer eindeutig. Bei der Zielfindung kann es zu verschiedenen Zielkonflikten kommen, die dem Einsatz von Bilanzpolitik in diesen Fällen strategische Grenzen setzen.

Ein Zielkonflikt entsteht beispielsweise durch die unterschiedlichen Interessen der Bilanzadressaten.[156] Die Adressaten kommunaler Bilanzpolitik verfolgen unterschiedliche Ziele und der Bilanzierende kann innerhalb eines Jahresabschlusses nicht immer allen Adressaten gerecht werden.[157] Zudem muss sich der Bilanzierende die Frage stellen, ob er mittels des Jahresabschlusses überhaupt alle Adressaten erreicht. So kann bereits die Art und Weise der Veröffentlichung bestimmte Adressatenkreise ausschließen und damit die Wirkung von Bilanzpolitik begrenzen. Beispielsweise stellen nicht alle Kommunen ihren Jahresabschluss dauerhaft online zur Verfügung, weshalb nur Adressaten erreicht werden, die sich gezielt zum Zeitpunkt der Festlegung, entweder in der Sitzung zur Beschlussfassung oder während der gesetzlichen Auslegungszeit, Einsicht verschaffen oder aber im Nachgang bei der Kommune informieren. Der Bilanzierende muss zudem berücksichtigen, dass der kommunale Jahresabschluss möglicherweise nicht für alle Adressaten verständlich ist und sich die gewünschte bilanzpolitische Wirkung daher aufgrund von

---

[156] Vgl. Kapitel 2.4.
[157] Vgl. Peemöller 2003, S. 175.

Kommunikationshindernissen nicht entfalten kann. Insbesondere zur Beeinflussung der Verhaltens- und Meinungsbildung der Bürger ist zu bedenken, dass der Jahresabschluss womöglich einen geringen Stellenwert besitzt und Medienberichten beispielsweise eine deutlich größere Bedeutung zukommt, was die Einflussmöglichkeiten der Bilanzpolitik mittels des Jahresabschlusses stark begrenzt.

Im Sinne einer langfristigen Strategie muss der Bilanzierende darauf achten, dass bilanzpolitische Entscheidungen oftmals nicht nur einmalige Auswirkungen haben, sondern meist auch Konsequenzen für die zukünftigen Abschlüsse implizieren.[158] Bilanzpolitik wird dabei zum einen durch die Tatsache begrenzt, dass mit den eingesetzten Instrumenten nicht nur die aktuellen Ziele erreicht werden sollen, sondern sie zugleich auch den langfristigen Zielen nicht entgegenstehen dürfen. Zum anderen ist es vom Bilanzierenden nicht kalkulierbar, ob die langfristigen Ziele von heute auch in Zukunft noch aktuell sind und die eingesetzten bilanzpolitischen Instrumente auch in zehn bis zwanzig Jahren noch der wirtschaftlichen Lage der Kommunen gerecht werden können.

Des Weiteren ist zu bedenken, dass an der Erstellung des Jahresabschlusses verschiedene Personen beteiligt sind und diese unterschiedliche Interessen verfolgen können.[159] So kann beispielsweise der Verwaltungsspitze an einer positiveren Darstellung des Ergebnisses gelegen sein, während die Kämmerei versucht durch eine schlechtere Darstellung der wirtschaftlichen Lage das Sparverhalten der Verwaltung und des Gemeinderates zu beeinflussen. Die Bilanzpolitik kann daher durch konträre Verhaltensweisen bereits bei der unterjährigen Bewirtschaftung wie auch im Rahmen des Jahresabschlusses untergraben werden.

Bilanzpolitik kann diese Zielkonflikte nicht lösen und stößt damit an ihre Grenzen. Wichtig ist es, in diesen Fällen Prioritäten zu setzen und sich möglicherweise auf ein Ziel oder einen Adressatenkreis zu konzentrieren und andere Ziele zu vernachlässigen.[160] Dem Bilanzierenden kommt dabei die Aufgabe zu, die bilanzpolitischen

---

[158] Vgl. Peemöller 2003, S. 176.
[159] Vgl. Peemöller 2003, S. 178.
[160] Vgl. Peemöller 2003, S. 175.

Instrumente möglichst effektiv zu wählen und eine Abwägung zwischen den zu erreichenden Zielen und Adressaten und deren Wirkung vorzunehmen. Alternativ kann der Bilanzierende die Priorisierung der Ziele auch mit der Verwaltungsspitze oder dem Gremium abstimmen.

Auch der Kompromiss kann ein Lösungsansatz sein, indem die Ziele im Hinblick auf ihre Zielerreichung beim Adressaten gewichtet werden.[161] Der Bilanzierende versucht dabei, mit einer teilweisen Zielerreichung dennoch allen Beteiligten gerecht zu werden. Letztlich können die Ziele auch nacheinander verfolgt werden und hierfür eine zeitliche Rangfolge festgelegt werden.[162] Allerdings muss sich dabei die Zielerreichung auch vertretbar verschieben lassen.

Bei allen Konfliktlösungen sollte die Kommune daran denken, ihre strategischen Ziele nicht aus dem Auge zu verlieren und auf die Stetigkeit ihrer Jahresabschlüsse zu achten.

4.3 Grenzen der Aussagefähigkeit

Wer einen Eindruck der wirtschaftlichen Lage der Kommunen erhalten möchte, wird sich deren Jahresabschluss anschauen und eine Bilanzanalyse durchführen. Bilanzpolitik und Bilanzanalyse sind daher eng miteinander verbunden. Während die Bilanzpolitik ihren Zweck, die Beeinflussung der Adressaten, nur erfüllen kann wenn der Adressat sie bei seiner Analyse nicht erkennt und damit zur gewünschten Beurteilung kommt, ist es das Ziel der Bilanzanalyse bilanzpolitische Einflüsse zu identifizieren und die tatsächliche wirtschaftliche Lage der Kommune darzustellen.[163] Wirksame Bilanzpolitik wird daher durch die Bilanzanalyse begrenzt und muss bei der Wahl der bilanzpolitischen Instrumente auch die bilanzanalytischen Verfahren berücksichtigen. Entschlüsselt der Adressat die eingesetzten bilanzpolitischen Maßnahmen tritt der vom Bilanzierenden gewünschte Effekt nicht ein und es besteht die Gefahr, dass der Adressat seine Meinung oder sein Verhalten gegenüber der Kommune verändert.[164]

---

[161] Vgl. Peemöller 2003, S. 175ff.
[162] Vgl. Peemöller 2003, S. 178.
[163] Vgl. Petersen et al. 2010, S. 8, Eiselt, Müller 2011, S. 38.
[164] Vgl. Petersen et al. 2010, S. 8.

Da der Bilanzierende nie mit Sicherheit weiß, was die Adressaten tatsächlich hören wollen, besteht immer eine Ungewissheit, ob die bilanzpolitisch beeinflussten Informationen auch das gewünschte Verhalten auslösen.[165] Zudem kann es durch die Bilanzanalyse beim Adressaten zu Fehlinterpretationen kommen, die ebenso die gewünschten Effekte neutralisieren.[166] Während es bei Unternehmen eine deutlich größere Rolle spielt, so kann es sich jedoch auch eine Kommune auf Dauer nicht leisten, aufgrund beeinflusster Informationen Erwartungen zu wecken, die später nicht eingehalten werden.[167] Da auch nie die Erwartungen aller Adressaten gleichzeitig erfüllt werden können, ist sorgfältig abzuwägen, welchen Eindruck die Kommune mittels ihres Jahresabschlusses vermitteln möchte.

Die grundsätzlichen Mängel von Jahresabschlüssen gelten auch für die Jahresabschlüsse der Kommunen und der Bilanzleser sollte sich daher bei der Durchführung von Bilanzanalysen im öffentlichen Sektor den Grenzen der Aussagekraft der Abschlüsse bewusst sein.[168] So wird beispielsweise die Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses und damit auch des Einsatzes von Bilanzpolitik, durch die Stichtagsbezogenheit der Daten begrenzt. Die dargestellten Informationen des Jahresabschlusses sind immer nur Momentaufnahmen und können bereits am Folgetag anders aussehen.[169] Zudem ist der Jahresabschluss vergangenheitsbezogen während die Ziele des Bilanzierenden wie auch die Interessen der Adressaten zukunftsorientiert sind. Aufgrund der Informationen aus dem Jahresabschluss können nur bedingt Prognosen für die Zukunft getroffen werden.[170] Erschwerend kommt hinzu, dass Informationen wie der Konzernabschluss anfangs noch fehlen und die Informationen nicht unmittelbar, sondern zeitlich verschoben zur Verfügung stehen, sodass oftmals der Jahresabschluss zum Analysezeitpunkt bereits überholt ist.[171] Diese Problematik besteht vor allem bei Kommunen, die durch den Umstellungsaufwand und den gestiegenen Anforderungen an den Jahresabschluss durch das NKHR, zumindest in

---

[165] Vgl. Fußwinkel, Schneider 2008, S. 55.
[166] Vgl. Petersen et al. 2010, S. 8.
[167] Vgl. Eiselt, Müller 2011, S. 38.
[168] Vgl. Hennies 2005, S. 170.
[169] Vgl. Barth et al. 2014, S. 19, Fußwinkel, Schneider 2008, S. 56.
[170] Vgl. Barth et al. 2014, S. 20, Fußwinkel, Schneider 2008, S. 55.
[171] Vgl. Barth et al. 2014, S. 20, Hennies 2005, S. 170f.

den ersten Jahren nach der Umstellung, in der Regel deutlich länger zur Erstellung des Jahresabschlusses brauchen.[172]

Aufgrund des sachlichen Grundzusammenhangs zwischen Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnung wird die Wirksamkeit der Bilanzpolitik ebenfalls eingeschränkt. So haben bilanzpolitische Instrumente, wie in Kapitel 3 bereits aufgezeigt, nicht nur Einflüsse auf einzelne Komponenten, sondern in der Regel auch Auswirkungen auf andere Komponenten oder führen in nachfolgenden Perioden zu gegenläufigen Effekten.[173] Um einen Gesamtblick auf die Kommunen zu erhalten fehlen zudem in deren Jahresabschlüssen Aussagen zu einer Vielzahl an Aufgaben, deren Erfüllung nicht monetär bewertbar ist. Die Adressaten der Jahresabschlüsse können sich damit immer nur ein Bild der wirtschaftlichen Lage der Kommune machen ohne dabei beispielsweise Bürgerzufriedenheit, Qualität der Aufgabenerfüllung, technisches Know-How und Entwicklungspotential einzubeziehen.[174] Ebenso lässt der Jahresabschluss nur schwer Aussagen über den Qualitätsstand der Infrastruktur der Kommune oder die Steuer-, Gebühren- und Abgabenbelastung der Bürger zu.

Überblickt man nochmals die rechtlichen und strategischen Grenzen wie auch die aufgeführten Grenzen der Aussagefähigkeit von Bilanzpolitik, lässt sich abschließend zusammenfassen, dass vor dem Einsatz bilanzpolitischer Instrumente von Seiten des Bilanzierenden die Zulässigkeit wie auch die Wirksamkeit der in Frage kommenden Instrumente sorgfältig zu prüfen ist. Welche bilanzpolitischen Instrumente von Kommunen eingesetzt werden und mit welchen Zielsetzungen, wird im folgenden Kapitel untersucht.

---

[172] Vgl. Darstellung der eigenen Erhebung in Kapitel 5.1.1.
[173] Vgl. Eiselt, Müller 2011, S. 20.
[174] Vgl. Fußwinkel, Schneider 2008, S. 56.

5 Empirische Untersuchung des Einsatzes von Bilanzpolitik in Kommunen

Das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen ist noch recht jung und dessen Einsatz und Wirkung in Kommunen daher vergleichsweise wenig wissenschaftlich untersucht. So gibt es keine Erhebungen darüber, welche bilanzpolitischen Instrumente von den Kommunen in Baden-Württemberg eingesetzt werden. Ebenso liegen keine Untersuchungen darüber vor, ob die Kommunen mittels bilanzpolitischer Instrumente ihren Jahresabschluss gezielt gestalten und welche Ziele damit verfolgt werden. Im Rahmen dieser Arbeit wurde daher eine primärstatistische Erhebung durchgeführt, die in Kapitel 5.1 erläutert wird. Die Ergebnisse der Untersuchung werden anschließend in Kapitel 5.2 dargestellt.

5.1 Untersuchungsgegenstand und Gang der Untersuchung

Ziel der Untersuchung ist es, die von Kommunen eingesetzten bilanzpolitischen Instrumente zu erheben sowie die dahinterliegenden Motive der Kommunen zu beleuchten. Es wurde ein zweigliedriger Ansatz gewählt. In Teil I der Untersuchung werden zunächst die Jahresabschlüsse der Kommunen hinsichtlich bilanzpolitischer Instrumente genauer analysiert, in Teil II werden die Kommunen direkt zu ihren Motiven und Gründen befragt.

Die bilanzpolitischen Instrumente aus Kapitel 3 wurden dafür zunächst nach offensichtlichen und nicht offensichtlichen Instrumenten sortiert. Die offensichtlichen bilanzpolitischen Instrumente wurden anschließend durch die Analyse der Jahresabschlüsse von Kommunen erhoben. Die nicht offensichtlichen Instrumente wurden in der Befragung der Kommunen erhoben, wobei zusätzlich auch die gängigsten offensichtlichen Instrumente abgefragt wurden, um ein eindeutigeres Bild über den Einsatz der Instrumente zu erlangen. Die Befragung diente zudem dazu, die Ziele bilanzpolitischer Maßnahmen der Kommunen zu erheben.

Im folgenden Kapitel 5.1.1 wird der Untersuchungsgegenstand sowie der Ablauf der Analyse der Jahresabschlüsse detailliert dargestellt. Gleiches folgt für den Untersuchungsgegenstand und den Ablauf der schriftlichen Befragung in Kapitel 5.1.2.

5.1.1 Teil I: Die Analyse von Jahresabschlüssen

Die offensichtlichen bilanzpolitischen Instrumente müssten für die Bilanzadressaten in der Regel zu erkennen sein. Sie werden daher mittels der Analyse von Jahresabschlüssen untersucht. Da im Rahmen dieser Arbeit nicht alle Jahresabschlüsse der bereits umgestellten Kommunen untersucht werden konnten, musste eine Stichprobenauswahl getroffen werden. Als Kriterium wurde die Größenklasse gewählt und dabei die Stichprobe auf Große Kreisstädte eingeschränkt, da von den kreisangehörigen Kommunen im Verhältnis bereits deutlich mehr Große Kreisstädte umgestellt haben als von den restlichen kreisangehörigen Kommunen.[175] Stadtkreise wurden ausgeschlossen da diese einen verhältnismäßig geringen Anteil der Kommunen in Baden-Württemberg darstellen. Da für die Untersuchung mindestens ein Jahresabschluss benötigt wurde und der erste Jahresabschluss erfahrungsgemäß etwas länger dauert und nicht bereits im ersten Folgejahr nach der Umstellung fertiggestellt werden kann, wurden nur Große Kreisstädte für die Untersuchung ausgewählt, die bis 01.01.2014 auf das NKHR umgestellt hatten. Damit ergibt sich eine Stichprobe von 38 Kommunen.[176]

Die Analyse der Jahresabschlüsse erfolgte im Oktober 2016. Zu Beginn der Untersuchung wurden die Kommunen per E-Mail angeschrieben und gebeten, ihre letzten zwei doppischen Jahresabschlüsse für eine Analyse zur Verfügung zu stellen.[177] Von den angeschriebenen Kommunen meldeten sich lediglich vier Kommunen nicht zurück. Neun Kommunen gaben an, aufgrund des gestiegenen Aufwands durch die Umstellung bisher noch keinen Jahresabschluss fertiggestellt zu haben. Die restlichen 25 Kommunen stellten ihre letzten beiden Jahresabschlüsse zur Verfügung. Doch auch hier zeigte sich, dass der Jahresabschluss nach dem NKHR zunächst einen größeren zeitlichen Aufwand verursacht, da noch nicht alle Kommunen den Zeitplan nach § 95b GemO wieder einhalten können. Zum Stichtag der Untersuchung am 15. Oktober 2016 ist der jeweils letzte Jahresabschluss von zehn Kommunen aus 2015, von elf Kommunen aus 2014, von drei Kommunen aus 2013

---

[175] Bis 2015 haben knapp 50% der Großen Kreisstädte umgestellt und nur knapp 7% der sonstigen kreisangehörigen Kommunen. Eigene Berechnung nach: Landtag von Baden-Württemberg 2015.
[176] Vgl. Daten des statistischen Landesamts Baden-Württemberg vom 26.09.2016, Anlage 2.
[177] Vgl. Anschreiben der Kommunen per E-Mail, Anlage 3.

und von einer Kommune aus 2012. Dabei lässt sich kein Zusammenhang mit dem Zeitpunkt der Umstellung erkennen (siehe Abbildung 19). Vielmehr muss die zeitverzögerte Feststellung der Jahresabschlüsse an dem individuellen Mehraufwand der Kommunen durch die Umstellung auf das NKHR und dem Zeitpunkt der Fertigstellung der Eröffnungsbilanz liegen.

Jahresabschlüsse der Großen Kreisstädte nach dem NKHR, Stand 15.10.2016									
aktuellster Jahres-abschluss für das Jahr:	Anzahl der Kommunen	davon haben umgestellt zum Zeitpunkt:							
		2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
2015	10	1	-	-	1	4	3	-	1
2014	11	2	-	1	-	4	3	1	-
2013	3	-	-	-	-	2	1	-	-
2012	1	-	-	-	1	-	-	-	-

Abbildung 19: Jahresabschlüsse sortiert nach dem Umstellungszeitpunkt (eigene Datenerhebung)

Von den 25 Kommunen konnten drei nicht in die Untersuchung einbezogen werden, da die zur Verfügung gestellten Unterlagen nicht vollständig waren. Auch die fünf Kommunen mit Jahresabschlüssen aus 2012 und 2013 wurden nicht mit einbezogen. Um gleich viele Kommunen mit Abschlüssen aus 2015 und 2014 zu untersuchen, wurden letztendlich die Jahresabschlüsse von jeweils acht Kommunen untersucht. Um bei der Analyse mögliche Veränderungen gegenüber Vorjahren erkennen zu können, wurden von den ausgewählten Kommunen jeweils zwei Jahresabschlüsse untersucht was insgesamt 32 untersuchte Jahresabschlüsse ergab (8 aus 2015, 16 aus 2014 und 8 aus 2013).

Für die Analyse der Jahresabschlüsse wurde zunächst ein Analysebogen entworfen, mit welchem alle Jahresabschlüsse standardisiert untersucht werden konnten. Während die formellen Instrumente (Ausweis-, Gliederungs- und Erläuterungswahlrechte) im Anhang zu nennen und zu erläutern sind, können die materiellen Instrumente (Bilanzansatz- und Bewertungswahlrechte) nicht immer so leicht erkannt werden. Für diese wurden daher Indikatoren in Form von Kennzahlen wie Rückstellungsquote, Abschreibungsquote und Pauschalwertberichtigungsquote erarbeitet, die Rückschlüsse auf die Verwendung der Wahlrechte und ihre Auswirkungen zulassen. Entsprechend dem in Abbildung 20 (Seite 58) abgebildeten Analysebogen wurden nun alle vorliegenden Jahresabschlüsse analysiert. Die Ergebnisse werden gemeinsam mit den Erkenntnissen aus der Befragung in Kapitel 5.2.1 dargestellt.

Die vollständige anonymisierte Auswertung der Analyse ist den Anlagen beigefügt (vgl. Anlage 5).

Analyse von Jahresabschlüssen im Hinblick auf den Einsatz bilanzpolitischer Instrumente						
	Kommune A 2015	Kommune A 2014	Kommune B 2015	Kommune B 2014	Kommune C 2015	Kommune C 2014
Bilanzansatzwahlrechte						
Befreiung von § 37 I GemHVO?						
Sind geleistete Investitionszuschüsse aktiviert?						
Wurden Wahlrückstellungen gebildet?						
Welche Wahlrückstellungen wurden gebildet?						
Rückstellungsquote (Rückstellungen/Gesamtkapital*100)						
Anteil der sonstigen Rückstellungen an den Rückstellungen (Sonstige Rückstellungen/Rückstellungen*100)						
Disagio als Rechnungsabgrenzungs-posten?						
Bewertungswahlrechte						
Abschreibungsquote (AfA/Anlagevermögen*100)						
Pauschalwertberichtigungen?						
Ausweiswahlrechte						
Anpassung Vorjahresbetrag?						
Ausweis von Vermögen/Schulden, die unter mehrere Posten fallen?						
Gliederungswahlrechte						
Empfangene Investitionszuweisungen/ -beiträge Netto- oder Bruttoabbildung?						
Abweichung von der Gliederung?						
Erläuterungswahlrechte						
Weitere Untergliederung der Posten?						
Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden?						

Abbildung 20: Analysebogen für Jahresabschlüsse (eigene Darstellung)

Insgesamt lässt sich zu den untersuchten Jahresabschlüssen festhalten, dass trotz der Vorgaben durch die GemHVO die Gestaltung und der Aufbau durch die Kommunen sehr individuell erfolgt. Allen Jahresabschlüssen gemeinsam ist, dass sich die Kommunen mit Erläuterungen große Mühe geben und dem Bürger damit einen guten Einblick in die wirtschaftliche Lage der Kommune ermöglichen. Veränderungen gegenüber den Haushaltsjahren werden sorgfältig erläutert und insgesamt sind die Jahresabschlüsse übersichtlich und transparent gehalten.

5.1.2 Teil II: Die schriftliche Befragung der Kommunen

Zur Befragung der Kommunen wurde eine schriftliche Befragung mittels standardisierten Fragebogens als Onlinebefragung durchgeführt. Der Fragebogen wird bei dieser internetgestützten Befragungsmethode in einer Applikation[178] auf einem Webserver von den Befragten ausgefüllt. Hiermit können gegenüber einer telefonischen oder persönlichen Befragung mit geringerem Zeitaufwand eine höhere Anzahl an Personen befragt werden. Die schriftliche Onlinebefragung wurde ausgewählt, da sie gegenüber der persönlichen Befragung den Vorteil hat, dass die Beeinflussung der Befragten ausgeschlossen werden kann und die Befragten den Fragebogen terminunabhängig ausfüllen können. Durch das Zwischenspeichern der Antworten ist es online auch möglich den Fragebogen zu unterbrechen und zu einem späteren Zeitpunkt fortzusetzen. Die Applikation stellt eine anonymisierte Auswertung sicher und durch per E-Mail verschickte personalisierte Links, dass der Fragebogen von jeder Kommune nur einmal ausgefüllt werden kann.

Die Befragung richtete sich an alle Kommunen in Baden-Württemberg, die bereits auf das NKHR umgestellt und ein vollständiges Haushaltsjahr doppisch gebucht haben, da nur diese Kommunen Aussagen darüber treffen können, inwieweit sie bilanzpolitische Instrumente im NKHR zur Gestaltung ihres Jahresabschlusses einsetzen. Zum Zeitpunkt der Befragung im Oktober 2016 setzt sich die Grundgesamtheit damit aus 123 kreisangehörige Kommunen und neun Stadtkreisen[179] zusammen, die bis zum 01.01.2015 auf das NKHR umgestellt hatten (N = 132). Es wurde eine Vollerhebung durchgeführt, da die Ziehung einer Stichprobe aufgrund der geringen Grundgesamtheit von 132 Kommunen nicht notwendig war.

Der Fragebogen wurde in vier Bereiche aufgeteilt. Zunächst wurden statistische Daten der Kommune wie Anzahl der Einwohner, Umstellungszeitpunkt und Anzahl der festgestellten Jahresabschlüsse abgefragt. In einem zweiten Teil ging es nach einer Definition von Bilanzpolitik um die persönliche Einschätzung des Befragten zum Jahresabschluss seiner Kommune. Im dritten Abschnitt wurde abgefragt, welche bilanzpolitischen Instrumente eingesetzt werden. Schließlich wurde im vierten

---

[178] In dieser Arbeit wurde die Applikation LimeSurvey verwendet und über die private Domain der Verfasserin bereitgestellt.
[179] Vgl. Daten des statistischen Landesamts Baden-Württemberg vom 26.09.2016, Anlage 2.

Teil nach den Zielen und den Adressaten gefragt, die bei der Gestaltung des Jahresabschlusses in der befragten Kommune eine Rolle spielen können. Durch die Angabe der Einwohnerzahl und des Umstellungszeitpunktes lässt sich untersuchen, ob der Einsatz bilanzpolitischer Instrumente von der Größe der Kommune abhängt oder sich der Einsatz bilanzpolitischer Instrumente über die Jahre verändert.

Der Fragebogen besteht insgesamt aus 21 Fragen zuzüglich fünf Ergänzungsfragen, die nur erscheinen, wenn eine bestimmte Antwort gegeben wird. Zwei von den 21 Fragen sind offene Fragen, bei denen die Befragten mit selbstformulierten Sätzen antworten können. Die restlichen 19 Fragen sind als geschlossene Fragen formuliert, bei denen Antwortkategorien vorgegeben werden. Bei sieben Fragen gibt es zwei Antwortmöglichkeiten (Bsp. ja/nein, Obergrenze/Untergrenze) und bei 12 Fragen stehen den Befragten vierstellig skalierte Antwortmöglichkeiten (Bsp. sehr wichtig, wichtig, weniger wichtig, unwichtig) zur Verfügung. Von einer ungeraden Ratingskala mit mittlerer Antwortkategorie wurde dabei abgesehen, um die Möglichkeit einer neutralen Antwort auszuschließen.

Nach der Konzeption des Fragebogens wurde vom 17. bis 19. Oktober 2016 ein Pretest durchgeführt. Dieser diente dazu, die Verständlichkeit und Vollständigkeit der Fragen zu überprüfen, die Onlinefunktion zu testen und zugleich die Bearbeitungsdauer zu ermitteln. Hierzu wurde der Onlinefragebogen an fünf Testpersonen geschickt, die online die Möglichkeit hatten den Fragebogen auszufüllen und zugleich die Fragen zu kommentieren. Als Testpersonen wurden Mitarbeiter der Kämmereien fünf verschiedener Kommunen ausgewählt, die zwar mit Jahresabschlüssen zu tun haben, selbst aber nicht Ansprechpartner für die Befragung, also Teil der Erhebung, sind. Die Rückmeldungen der Testpersonen wurden berücksichtigt und der Fragebogen vor der Aktivierung entsprechend angepasst.

Der Fragebogen wurde am 22. Oktober 2016 als Link mit einem personalisierten Anschreiben[180] per Email an die zuständigen Amts- oder Abteilungsleiter der Finanzverwaltungen/Kämmereien der Kommunen verschickt. Diese wurden als Adressaten der Befragung ausgewählt, da sie als zuständige Verwaltungseinheit für die unterjährige Bilanzierung und die Erstellung des Jahresabschlusses den größten

[180] Vgl. Anschreiben an die Kommunen per E-Mail vom 22.10.2016, Anlage 6.

Einblick in die eingesetzten bilanzpolitischen Instrumente und deren Zielsetzungen haben dürften. Die Ansprechpartner wurden zuvor über die Internetseiten der Kommunen ermittelt. Konnte hierbei kein persönlicher Ansprechpartner ermittelt werden, wurde die Befragung an die allgemeine Kontakt-E-Mail-Adresse der Kämmerei geschickt. Die Befragung war für drei Wochen im Zeitraum vom 22. Oktober bis zum 11. November 2016 freigeschaltet. Über die Applikation konnten am 06. November 2016 gezielt alle Kommunen, die bis dahin noch nicht an der Umfrage teilgenommen hatten, per E-Mail erinnert werden.[181] Insgesamt nahmen 71 der 132 befragten Kommunen teil, was einer Rücklaufquote von knapp 54% entspricht. Die Verteilung der Teilnehmer nach Anzahl der Einwohner ist in Abbildung 21 dargestellt.[182]

Darstellung der Umfrageteilnehmer im Verhältnis zur Gesamtzahl der Kommunen						
Einwohner	< 5.000	5.000 - 10.000	10.001 - 20.000	20.001 - 40.000	40.001 - 100.000	> 100.000
Anzahl Kommunen gesamt [1]	587	263	150	62	30	9
Anzahl Kommunen mit NKHR [2]	24	27	27	26	20	8
Anteil Kommunen mit NKHR	4%	10%	18%	42%	67%	89%
Teilnehmer an Umfrage	11	17	14	15	12	2
Anteil Teilnehmer von Kommunen mit NKHR	46%	63%	52%	58%	60%	25%

[1] Einwohnerzahlen der Kommunen, Quelle: Statistisches Landesamt Baden-Württemberg (2016), Stand 31.12.2015.
[2] Quelle: Statistisches Landesamt Baden-Württemberg (Anlage 2), Stand 01.01.2015.

Abbildung 21: Umfrageteilnehmer nach der Einwohnerzahl der Kommunen (eigene Erhebung)

Hier ist erkennbar, dass die Kommunen bis 100.000 Einwohner mit einer Rücklaufquote zwischen 45% und 63% insgesamt gut repräsentiert sind. Lediglich die Städte mit mehr als 100.000 Einwohnern sind mit 25% unterrepräsentiert. Aufgrund der fehlenden Aussagefähigkeit bei Auswertungen nach der Einwohnerzahl in Kapitel 5.2.1 und 5.2.2 wird daher auf die Darstellung der Kommunen über 100.000 Einwohner verzichtet. Im Hinblick auf den Umstellungszeitpunkt zeigt sich in Abbildung 22 (Seite 62) zudem, dass alle Zeiträume gut repräsentiert sind.[183]

[181] Vgl. Erinnerungsschreiben an die Kommunen per E-Mail vom 06.11.2016, Anlage 6.
[182] Vgl. Anlage 8, Frage 1.1, S. 123.
[183] Vgl. Anlage 8, Frage 1.2, S. 123.

Darstellung der Umfrageteilnehmer nach dem Umstellungszeitpunkt				
Umstellungszeitpunkt	bis 2010	2011 - 2012	2013 - 2014	2015
Anzahl Kommunen [1]	23	44	38	27
Teilnehmer an Umfrage	13	23	20	15
Anteil Teilnehmer an umgestellten Kommunen	57%	52%	53%	56%
[1] Quelle: Statistisches Landesamt Baden-Württemberg (Anlage 2), Stand 31.12.2015.				

Abbildung 22: Umfrageteilnehmer nach dem Umstellungszeitpunkt (eigene Erhebung)

Im Anschluss an die Datenerhebung erfolgte die Auswertung mit Hilfe des Tabellenkalkulationsprogramms Excel 2016. Mit Excel wurden die Antworten der einzelnen Fragen ausgewertet und anhand von Tabellen und Diagrammen grafisch dargestellt.

5.2 Auswertung der empirischen Untersuchung

In diesem Kapitel werden zunächst die Ergebnisse der allgemeinen Fragen zur Bilanzpolitik aus der schriftlichen Befragung erläutert. Die Ergebnisse zu den in Kommunen eingesetzten bilanzpolitischen Instrumenten werden anschließend in Kapitel 5.2.1 dargestellt, indem die Ergebnisse aus der Analyse der Jahresabschlüsse und der schriftlichen Befragung zusammengetragen werden. Die in der schriftlichen Befragung ermittelten Ziele und Adressaten kommunaler Bilanzpolitik werden abschließend in Kapitel 5.2.2 dargestellt.

Zu Beginn der Befragung wurde den Teilnehmern die Definition von Bilanzpolitik genannt, um ein einheitliches Verständnis des Befragungsgegenstands sicherzustellen. Im Anschluss daran wurde die Frage gestellt, ob die Teilnehmer der Ansicht sind, dass ihre Stadt bewusst Bilanzpolitik betreibt. Diese Frage beantworteten 45% mit ja und 55% mit nein.[184] Dies zeigt, dass das Thema Bilanzpolitik noch recht kontrovers betrachtet wird. Durch Abbildung 23 wird zudem ersichtlich, dass sich kein Zusammenhang mit der Größe der Kommunen feststellen lässt.[185] Somit kann nicht behauptet werden, mit steigender Kommunengröße würde mehr oder weniger Bilanzpolitik betrieben. Bei der Auswertung nach dem Umstellungszeitpunkt zeigt

[184] Vgl. Anlage 8, Frage 2.1, S. 124.
[185] Vgl. Anlage 8, Frage 2.1 in Kombination mit Frage 1.1, S. 124.

sich allerdings, dass tendenziell Kommunen, die schon länger auf das NKHR umgestellt haben, häufiger der Ansicht sind, Bilanzpolitik zu betreiben als Kommunen, deren Umstellung erst vor wenigen Jahren war.[186]

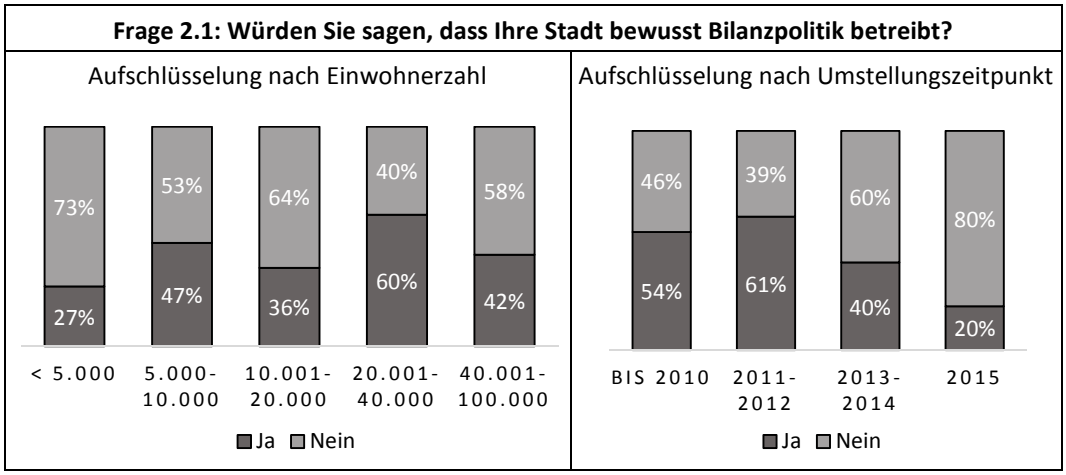

Abbildung 23: Bilanzpolitik in Kommunen nach Größenklasse und Umstellungszeitpunkt (Eigene Darstellung anhand eigener Erhebung)

Zu einem späteren Zeitpunkt soll nochmals auf diese Frage zurückgegriffen werden, um zu analysieren, ob es beim Einsatz bilanzpolitischer Instrumente Unterschiede gibt, je nachdem ob man der Ansicht ist Bilanzpolitik zu betreiben oder nicht. Mittels einer eingeschobenen Frage wurden anschließend alle, die in Frage 2.1 angaben Bilanzpolitik zu betreiben, danach gefragt, von wem in der Kommune Bilanzpolitik gestaltet wird, wer in der Kommune Interesse daran und wer Einblick in die Bilanzpolitik hat (siehe Abbildung 24).[187]

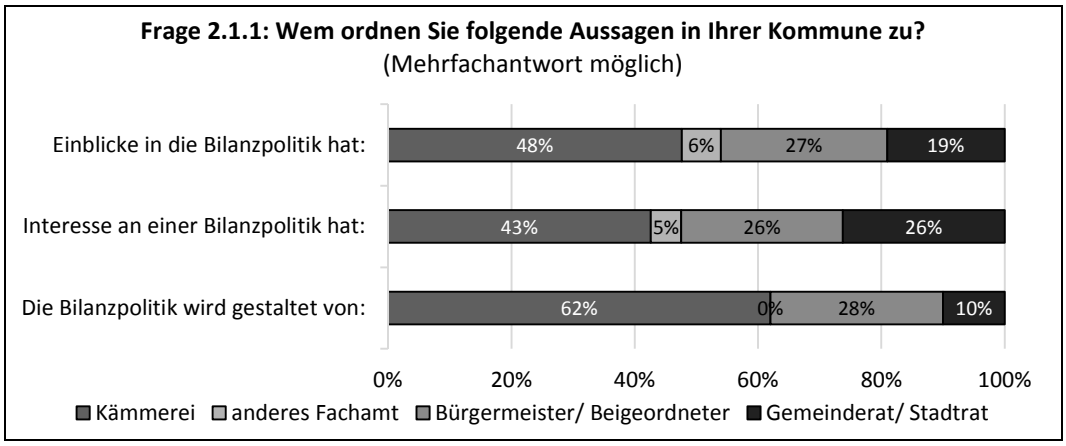

Abbildung 24: Aussagen zur Bilanzpolitik innerhalb der Verwaltung (Eigene Darstellung anhand eigener Erhebung)

[186] Vgl. Anlage 8, Frage 2.1 in Kombination mit Frage 1.2, S. 124.
[187] Vgl. Anlage 8, Frage 2.1.1, S. 124 - 125.

Alle, die zuvor in Frage 2.1 angaben keine Bilanzpolitik zu betreiben, konnten in einer offenen Frage (keine Pflichtangabe) angeben, weshalb sie dieser Ansicht sind. Hier wurden als Grund oftmals fehlende Ziele oder eine fehlende Strategie genannt (elf Antworten). Etwa gleich oft wurde als Begründung genannt: dass noch kein Jahresabschluss vorliegt (sieben Antworten), dass Bilanzpolitik gesetzlich nicht zugelassen ist (sechs Antworten) und dass der Nutzen sehr gering ist bzw. es keine Notwendigkeit für Bilanzpolitik gibt (sechs Antworten). Zudem wurde einmal angegeben, die Thematik sei zu komplex.[188]

Bei Frage 2.2, ob nach Ansicht des Befragten der Jahresabschluss eine schnelle Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Kommune ermöglicht, zeigen sich deutliche Unterschiede im Hinblick auf die Adressaten Gemeinderat und Bürger. Wie in Abbildung 25 dargestellt, stimmen 86% der Aussage, dass der Jahresabschluss dem Gemeinderat eine schnelle Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Kommunen ermöglicht eher oder voll zu, während beim Bürger nur 55% der Befragten eher oder voll zustimmen.[189]

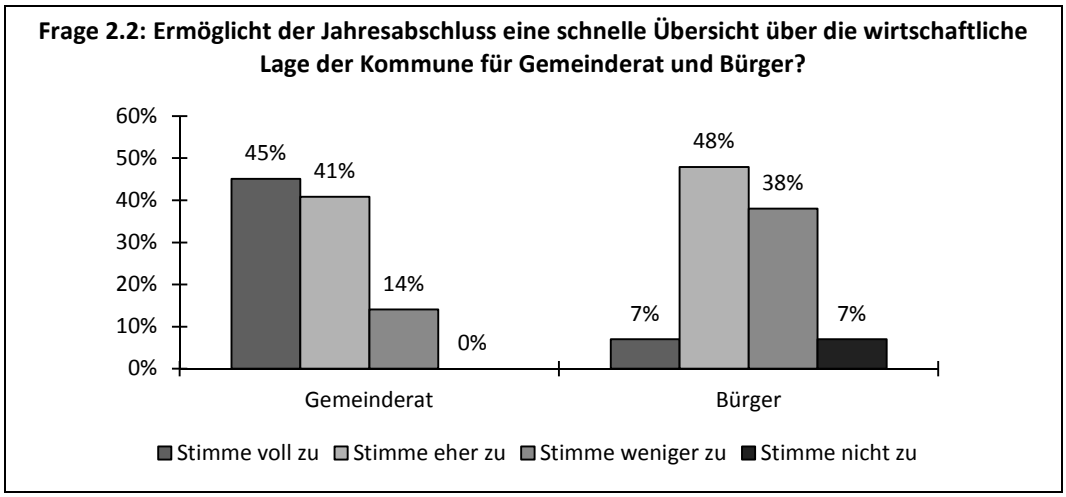

Abbildung 25: Die Verständlichkeit des Jahresabschlusses für Gemeinderat und Bürger (Eigene Darstellung anhand eigener Erhebung)

Die Mehrheit der Befragten ist der Ansicht, dass aufgrund örtlicher Besonderheiten der Jahresabschluss verschiedener Städte nicht vergleichbar ist, denn 46% der Befragten stimmen dieser Aussage voll zu, 28% stimmen eher zu, 23% stimmen weniger zu und 3% stimmen nicht zu. Bei der Frage danach, ob die GemHVO bei der

[188] Vgl. Anlage 8, Frage 2.1.2, S. 125 - 127.
[189] Vgl. Anlage 8, Frage 2.2, S. 127 - 128.

Erstellung des Jahresabschlusses ausreichend Spielraum zur Berücksichtigung örtlicher Besonderheiten lässt, sind sich die Befragten eher uneinig. 7% stimmen dieser Aussage voll zu, 56% stimmen eher zu, 32% stimmen weniger zu und 4% stimmen nicht zu.[190]

Die große Mehrheit der Befragten hält eine Gesamtstrategie, die finanzielle und wirtschaftliche Aspekte berücksichtigt, für die Kommunen für notwendig (siehe Abbildung 26).[191]

Frage 2.3: Inwieweit stimmen Sie folgenden Aussagen in Ihrer Verwaltung zu?								
	Stimme voll zu		Stimme eher zu		Stimme weniger zu		Stimme nicht zu	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Eine Kommune benötigt eine Gesamtstrategie, die finanzielle und wirtschaftliche Aspekte berücksichtigt.	44	62%	26	37%	1	1%	0	0%
Die Bilanzpolitik muss dieser Gesamtstrategie folgen.	19	27%	42	59%	8	11%	2	3%
Die Bilanzpolitik kann eine eigene Strategie verfolgen.	3	4%	15	21%	42	59%	11	16%

Abbildung 26: Aussagen zur Gesamtstrategie und Bilanzpolitik in Kommunen (Eigene Darstellung anhand eigener Erhebung)

Der Aussage, dass sich die Bilanzpolitik an einer solchen Gesamtstrategie orientieren muss, stimmt ebenfalls der Großteil der Befragten zu. Ein Viertel der Befragten ist allerdings auch der Ansicht, dass Bilanzpolitik einer eigenen Strategie folgen kann.

5.2.1 Ermittelte Einsatzbereiche bilanzpolitischer Instrumente

Im zweiten Teil des Fragebogens wurde die Verwendung der bilanzpolitischen Instrumente abgefragt. Bei den expliziten Bilanzansatz- und Bewertungswahlrechten zeigt sich dabei kein klares Bild. Der Gebrauch von Wahlrückstellungen fällt sehr unterschiedlich aus (58% ja, 42% nein) und auch bei der Aktivierung von notwendiger Erstausstattung verfahren die Kommunen recht unterschiedlich (68% ja, 32% nein). Dem gegenüber sind sich die Kommunen bei der Verwendung von degressiver- oder Leistungsabschreibung (3% ja, 97% nein) und auch beim Ansatz geleisteter Investitionszuschüsse als Sonderposten (96% ja, 4% nein) recht einig.

[190] Vgl. Anlage 8, Frage 2.2, S. 128.
[191] Vgl. Anlage 8, Frage 2.3, S. 129.

Während der Ausweis von empfangenen Investitionszuschüssen und -beiträgen ebenfalls noch recht homogen ausfällt (90% Bruttomethode, 10% Nettomethode), differieren die Kommunen beim Ansatz der Herstellungskosten wieder vermehrt. Von den Befragten verwenden 24% die Herstellungskostenobergrenze, 27% die Herstellungskostenuntergrenze und 49% gaben die Antwort teils/teils an, womit knapp die Hälfte der befragten Kommunen beide Möglichkeiten nutzen.[192]

Die Analyse der Jahresabschlüsse ergab, dass von den untersuchten Kommunen 81% von Wahlrückstellungen Gebrauch machen. Die Rückstellungsquote liegt durchschnittlich bei 2,7% des Gesamtkapitals. Der Anteil der sonstigen Rückstellungen an den gesamten Rückstellungen lag im Schnitt bei 71%. Da es beim Anteil der sonstigen Rückstellungen allerdings extreme Unterschiede von 0,8% bis 97% gibt, ist der Mittelwert nicht aussagekräftig. Daher wurde zusätzlich der Median ermittelt. Dieser liegt bei 83%, was zeigt, dass bei einem Großteil der Kommunen die sonstigen Rückstellungen einen Großteil an den gesamten Rückstellungen ausmachen. Besonders oft werden Rückstellungen für FAG- und Kreisumlagen gebildet (10 Kommunen) und für die Bau- und Finanzprüfung der GPA (4 Kommunen). Weitere Rückstellungen beispielsweise für Instandhaltungen oder anderweitig ausstehende Rechnungen erfolgen sehr individuell. Geleistete Investitionszuschüsse haben alle untersuchten Kommunen als Sonderposten aktiviert und nur eine Kommune macht bei empfangenen Investitionszuschüssen und -beiträgen von der Nettomethode Gebrauch. Bei der Befreiung von § 37 I GemHVO wählten sieben Kommunen 1.000 € als Wertgrenze, weitere sieben Kommunen 410 € und zwei Kommunen machten keine Angabe dazu im Jahresabschluss. Einen Rechnungsabgrenzungsposten für Disagios bildet keine der untersuchten Kommunen. Dabei gaben zwei Kommunen dies explizit in ihren Erläuterungen an, bei den restlichen Kommunen wurde aufgrund fehlender Angaben darauf geschlossen.[193]

Interessant ist der Vergleich der erhobenen Instrumente aus der Befragung mit der zu Beginn gestellten Frage 2.1, ob die Kommune Bilanzpolitik betreibt oder nicht.

---

[192] Vgl. Anlage 8, Fragen 3.1 - 3.3, S. 130 - 131.
[193] Vgl. Anlage 5, S. 103 - 109.

Tendenziell kann zwar festgestellt werden, dass von denen die angaben, keine Bilanzpolitik zu betreiben, auch weniger Kommunen Wahlrechte nutzen, allerdings ist dieser Unterschied recht gering. In Abbildung 27 sind die Ja-Stimmen der Instrumente aufgeführt, getrennt nach denen, die angaben Bilanzpolitik zu betreiben und denen die dies verneinten.

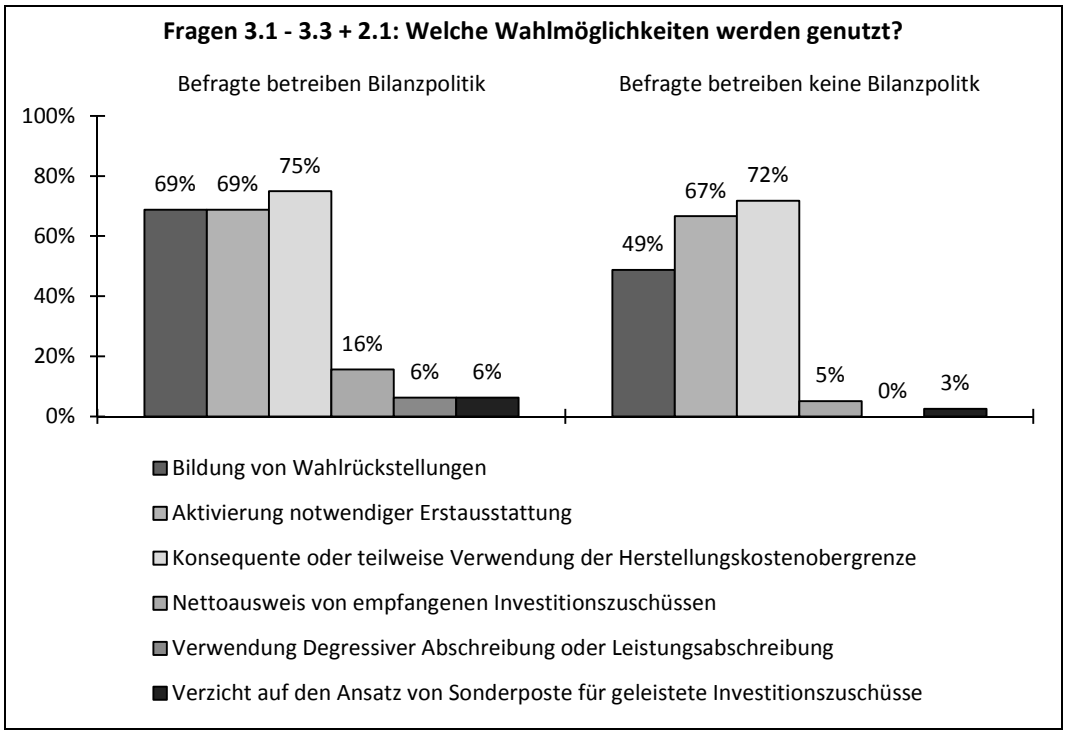

Abbildung 27: Nutzung von Wahlmöglichkeiten im Vergleich zur Aussage zum Einsatz von Bilanzpolitik (Eigene Darstellung anhand eigener Erhebung)

Von den Kommunen, die angaben, keine Bilanzpolitik zu betreiben, nutzen dennoch 49% das Instrument der Wahlrückstellungen und 67% machen davon Gebrauch notwendige Erstausstattung zu aktivieren. Konsequenz wird demgegenüber bei degressiver Abschreibung und Leistungsabschreibung gezeigt. Diese wird nur von Kommunen verwendet, die auch angaben, Bilanzpolitik zu betreiben. Allerdings ist von drei Kommunen, die geleistete Investitionszuschüsse nicht als Sonderposten aktivieren, eine Kommune dabei die angibt, keine Bilanzpolitik zu betreiben. Insgesamt kann an dieser Stelle festgehalten werden, dass die Kommunen explizite Wahlrechte nutzen, auch wenn sie der Ansicht sind, keine Bilanzpolitik zu betreiben.

Bei den Bilanzansatz- und Bewertungswahlrechten, die durch Ermessensspielräume entstehen, wurden die Kommunen in Frage 3.4 danach gefragt, für wie groß

sie jeweils ihren Ermessensspielraum halten, aufgrund politischer/strategischer Zielsetzungen unterschiedlich zu verfahren. Damit soll beurteilt werden, wie groß die Kommunen ihre bilanzpolitischen Möglichkeiten in diesen Bereichen einschätzen. In Abbildung 28 sind die Ergebnisse im Gesamten dargestellt.

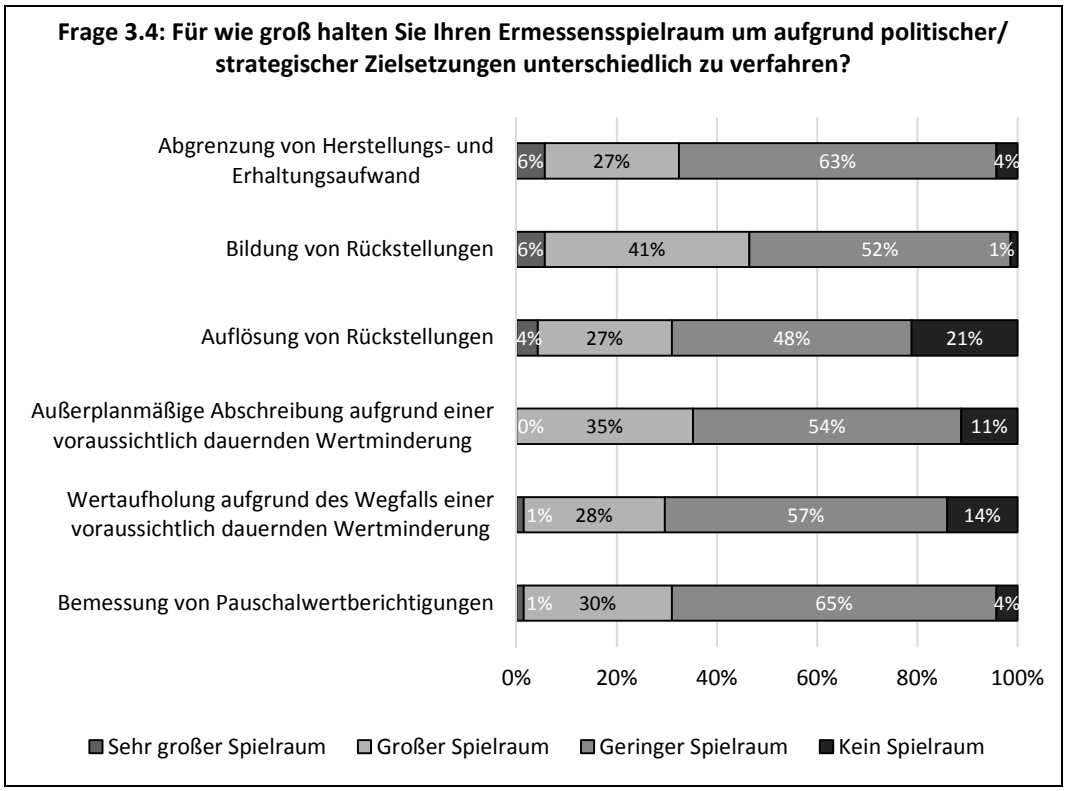

Abbildung 28: Beurteilung der Ermessensspielräume von Bilanzpolitik (Eigene Darstellung anhand eigener Erhebung)

Bei der Beurteilung der Ermessensspielräume lassen sich keine relevanten Zusammenhänge mit der Größenklasse der Kommunen erkennen.[194] In Abbildung 29 (Seite 69) sind die Antwortmöglichkeiten ‚sehr großer Spielraum' und ‚großer Spielraum' im Vergleich mit der Aussage zum Einsatz von Bilanzpolitik der Befragten dargestellt. Hierbei lässt sich erkennen, dass diejenigen, die angaben keine Bilanzpolitik zu betreiben, den Spielraum bei der Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand und bei der Auflösung von Rückstellungen sogar größer beurteilen als diejenigen, die angaben, Bilanzpolitik zu betreiben.[195]

[194] Vgl. Anlage 8, Frage 3.4 in Kombination mit Frage 1.1, S. 132 - 133.
[195] Vgl. Anlage 8, Frage 3.4 in Kombination mit Frage 2.1, S. 132 - 133.

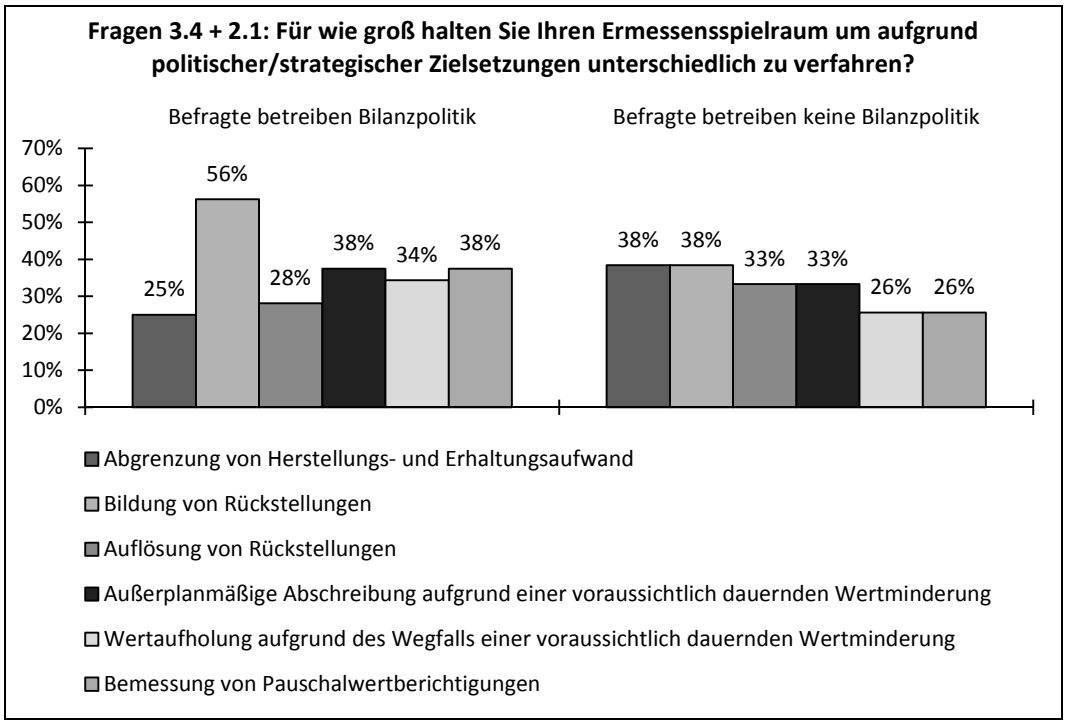

Abbildung 29: Beurteilung der Ermessensspielräume als „sehr groß“ und „groß“ im Vergleich zur Aussage zum Einsatz von Bilanzpolitik (Eigene Darstellung anhand eigener Erhebung)

Bei der Analyse der Jahresabschlüsse wurde ermittelt, ob außerplanmäßige Abschreibungen oder Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen identifiziert werden können. Dies ist bis auf wenige Ausnahmen, bei denen Erläuterungen dazu aufgenommen wurden, nicht der Fall. Um einen Anhaltspunkt auf die Wahl der Nutzungsdauer zu erhalten, wurde bei der Analyse die Abschreibungsquote des immateriellen Vermögens und Sachvermögens ermittelt. Diese liegt im Durchschnitt bei 2,8%. Drei Kommunen gaben an, Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen vorzunehmen, eine Kommune davon gab auch die Werte an. Sieben Kommunen gaben an keine Pauschalwert- sondern nur Einzelwertberichtigungen vorzunehmen, bei den restlichen sechs Kommunen konnten keine Angaben dazu gefunden werden.[196]

Bei der schriftlichen Befragung gaben die befragten Kommunen in Frage 3.5 an, sich bei der Nutzungsdauer ihrer Vermögensgegenstände überwiegend an der oberen Grenze der Abschreibungstabelle für Baden-Württemberg zu orientieren (siehe Abbildung 30, Seite 70).[197]

[196] Vgl. Anlage 5, S. 103 - 109.
[197] Vgl. Anlage 8, Frage 3.5, S. 134.

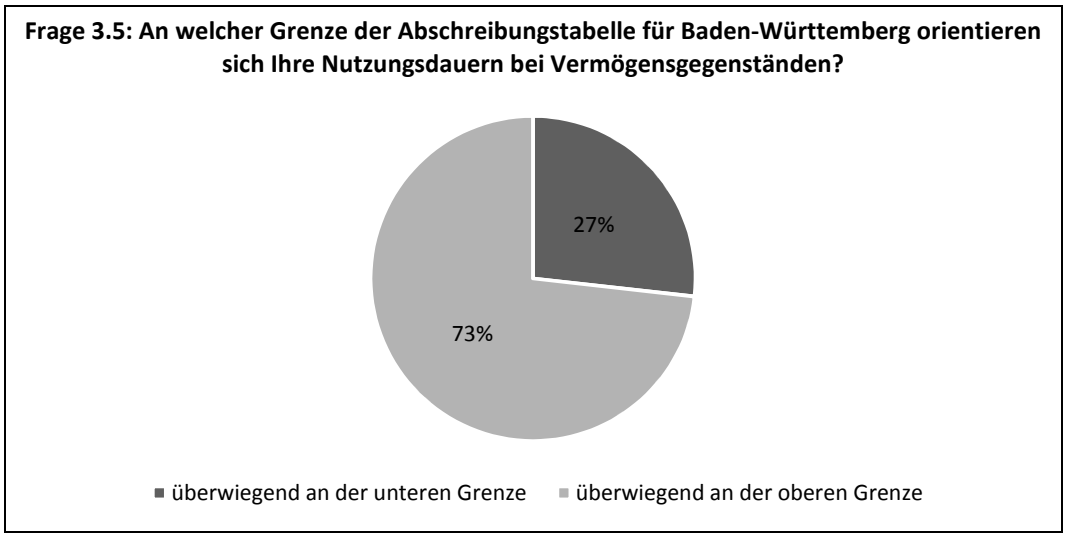

Abbildung 30: Wahl der Nutzungsdauer (Eigene Darstellung anhand eigener Erhebung)

Die Antworten der Frage 3.6 zeigen, dass Rückstellungen nur von zwei der befragten Kommunen (3%) abgezinst werden. Weitere drei Kommunen (4%) zinsen ihre Rückstellungen für Altersteilzeit oder bei einer Laufzeit von über fünf Jahren ab. Der verwendete Zinssatz variiert dabei von 2 bis 6%.[198]

Im Rahmen der Analyse der Jahresabschlüsse wurden weitere Ansatz-, Erläuterungs- und Gliederungswahlrechte untersucht. Da diese in der Regel im Anhang des Jahresabschlusses anzugeben und zu erläutern sind, können sie vom Bilanzadressaten leicht erkannt werden. In den untersuchten Jahresabschlüssen konnten keine Anpassungen von Vorjahresbeträgen aufgrund nicht vergleichbarer Beträge entdeckt werden. Ebenso hat keine der Kommunen Vermögensgegenstände oder Schulden, die unter mehrere Posten der Bilanz fallen, ausgewiesen. Von der Gliederung der aufeinanderfolgenden Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnungen hat keine der untersuchten Kommunen abgewichen. Ebenso wurde keine weitere Untergliederung oder Hinzufügung von Posten vorgenommen. Letztendlich gab es auch keine Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, deren Einfluss dargestellt wurde. Die untersuchten Jahresabschlüsse unterscheiden sich hinsichtlich dieser Wahlrechte dahingehend, dass teilweise eine Nichtanwendung explizit genannt wird, in anderen Fällen jedoch nur aufgrund des Fehlens der Erläuterung auf eine Nichtanwendung geschlossen werden kann.[199]

---

[198] Vgl. Anlage 8, Fragen 3.6, 3.6.1 und 3.6.2, S. 134.
[199] Vgl. Anlage 5, S. 103 - 109.

Die sachverhaltsgestaltenden Instrumente der Bilanzpolitik wurden in der schriftlichen Befragung erhoben, indem nach der Wahrscheinlichkeit gefragt wurde, mit der Sachverhalte zur Beeinflussung des Jahresabschlusses gestaltet werden.

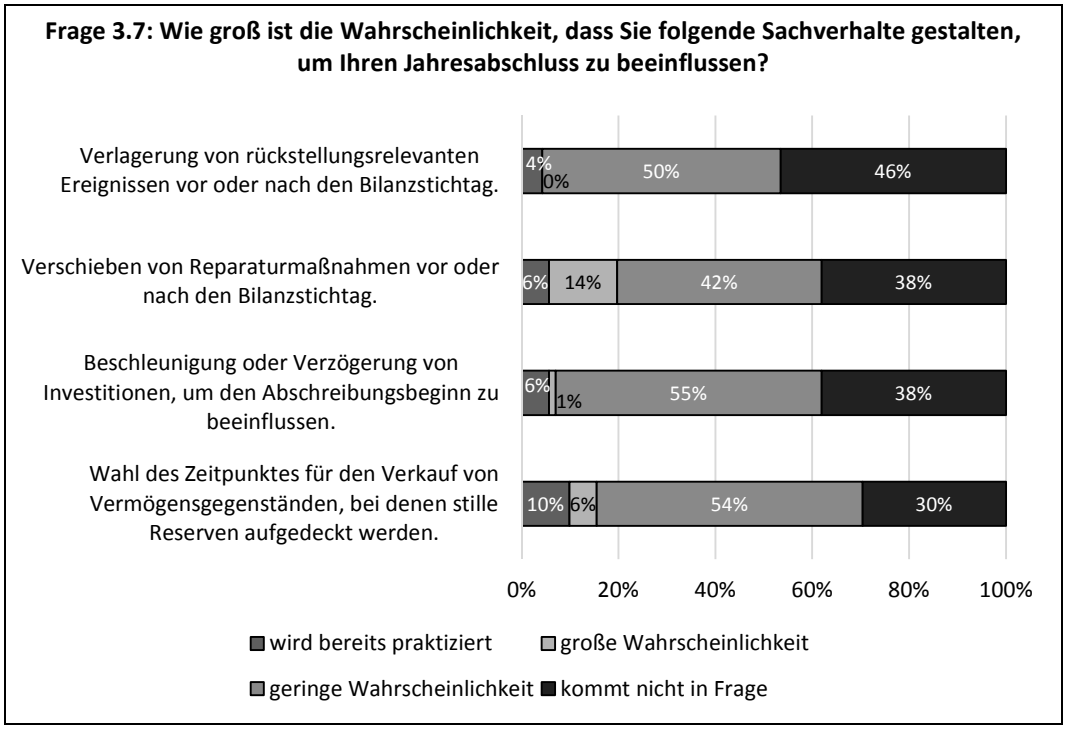

Abbildung 31: Die Wahrscheinlichkeit für den Einsatz von sachverhaltsgestaltenden Instrumenten (Eigene Darstellung anhand eigener Erhebung)

Wie in Abbildung 31 dargestellt, ist die Wahrscheinlichkeit der Sachverhaltsgestaltung in Kommunen eher gering. Dabei können die Kommunen sich noch am ehesten vorstellen, Reparaturmaßnahmen zu verschieben oder den Zeitpunkt für den Verkauf von Vermögensgegenständen zu beeinflussen. Dennoch gibt es auch Kommunen, die angaben bereits rückstellungsrelevante Ereignisse oder die Fertigstellung von Investitionen und damit die Abschreibungen zu beeinflussen.[200]

Die Befragten hatten zudem die Möglichkeit in einer offenen Frage (Frage 3.8, keine Pflichtangabe) weitere Geschäftsvorfälle zu nennen, die sie dazu nutzen, den Jahresabschluss zu gestalten. Hier wurden genannt: Wahl des Zeitpunktes, zu dem die von der örtlichen/überörtlichen Prüfung verlangten Korrekturen umgesetzt werden; periodengerechte Abgrenzung, d.h. Buchung bis Mai ins alte Jahr, wenn die Leistung im Vorjahr erbracht wurde; Verrechnung von Verwaltungskosten vom

[200] Vgl. Anlage 8, Frage 3.7, S. 135 - 136.

Kernhaushalt an die Eigenbetriebe zur Beeinflussung der dortigen Ergebnisse und keine Übertragung von Ermächtigungen.[201]

5.2.2 Ermittelte Ziele und Adressaten der eingesetzten bilanzpolitischen Instrumente

Im dritten Teil der schriftlichen Befragung ging es darum, die Ziele bilanzpolitischer Maßnahmen und die Adressaten der Bilanzpolitik von Kommunen zu untersuchen. Zur Erhebung der Ziele wurden die Kommunen nach der Relevanz der in Kapitel 2.3 und 2.4 erarbeiteten Aspekte bei der Gestaltung ihrer Jahresabschlüsse gefragt. Es konnten dabei keine Zusammenhänge mit der Kommunengröße festgestellt werden. Wie in Abbildung 32 ersichtlich ist, ist der bei weitem wichtigste Aspekt für die Kommunen das Erreichen des Haushaltsausgleichs. Darüber hinaus ist es den befragten Kommunen besonders wichtig, ein Haushaltssicherungskonzept zu vermeiden. Dies hängt thematisch eng mit dem Aspekt „Erreichen des Haushaltsausgleichs“ zusammen.[202]

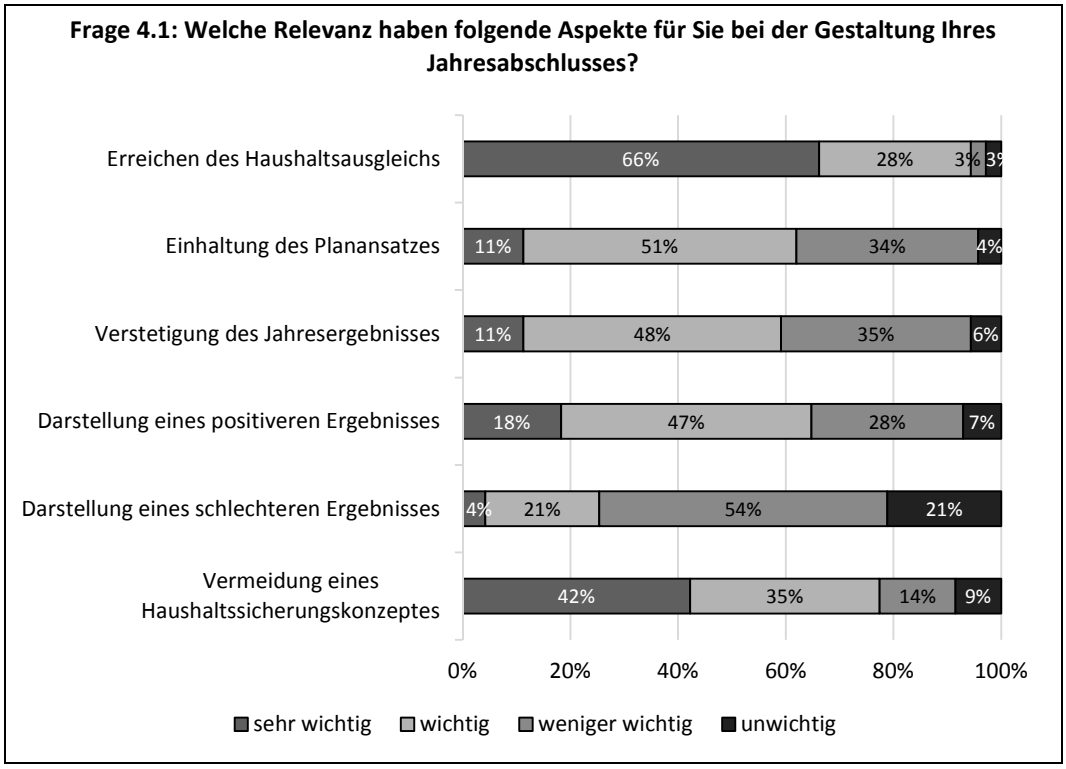

Abbildung 32: Aspekte zur Gestaltung des Jahresabschlusses (Eigene Darstellung anhand eigener Erhebung)

[201] Vgl. Anlage 8, Frage 3.8, S. 136.
[202] Vgl. Anlage 8, Frage 4.1, S. 137 - 138:

Die Darstellung eines positiveren Jahresergebnisses ist dabei für deutlich mehr Kommunen relevant als die Darstellung eines negativeren Ergebnisses. Dies ist vor allem im Zusammenhang mit den Ergebnissen der nächsten beiden Fragen interessant. Dabei mussten die Befragten die Wahrscheinlichkeit beurteilen mit der sie den Jahresabschluss aus verschiedenen Gründen positiver oder negativer darstellen. Bei der Auswertung der Fragen 4.2 und 4.3 (Abbildung 33 und Abbildung 34, Seite 74) zeigt sich, dass die Befragten den Gründen zur Darstellung eines negativeren Jahresabschlusses eine höhere Wahrscheinlichkeit einräumen als den Gründen zur Darstellung eines positiveren Jahresabschlusses. Dies deckt sich nicht mit den Ergebnissen aus Frage 4.1 (Abbildung 32) nach denen die Darstellung eines positiveren Ergebnisses den Befragten deutlich wichtiger ist als die Darstellung eines negativeren Ergebnisses. Die Differenz der Aussagen kann entweder darauf zurückzuführen sein, dass die Befragten bei Frage 4.1 nicht alle Aspekte für eine positivere oder negativere Darstellung in ihre Entscheidung einbezogen haben oder aber die zur Bewertung gestellten Gründe in den darauffolgenden Fragen 4.2 und 4.3 nicht den Gründen der Praxis entsprochen haben. Die genaue Ursache für diese Abweichung kann im Nachgang leider nicht mehr aufgeklärt werden.

Abbildung 33: Gründe zur Darstellung eines positiveren Jahresabschlusses (Eigene Darstellung anhand eigener Erhebung)

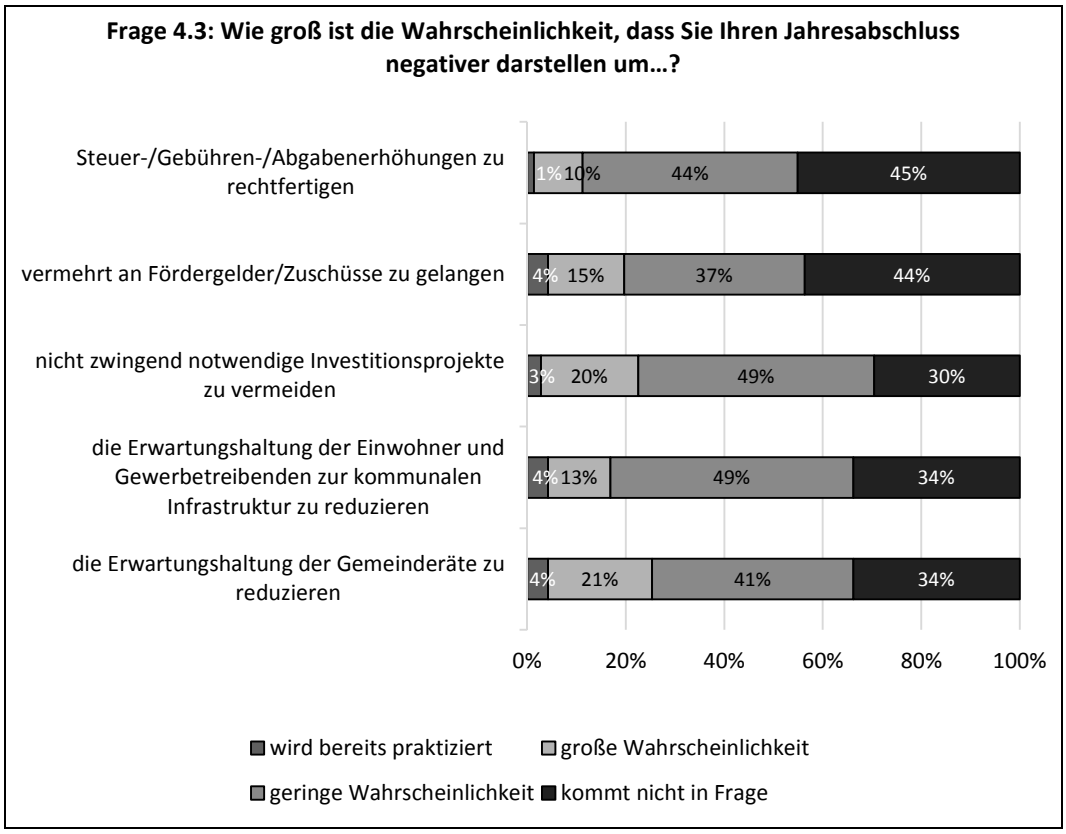

Abbildung 34: Gründe zur Darstellung eines negativeren Jahresabschlusses (Eigene Darstellung anhand eigener Erhebung)

Bei der Frage nach der Wahrscheinlichkeit von Gründen für eine positivere (Abbildung 33) oder negativere (Abbildung 34) Darstellung des Jahresabschlusses, kann festgestellt werden, dass die Wahrscheinlichkeit, mit der die Befragten ihre Jahresabschlüsse positiver oder negativer darstellen, doch sehr gering ist und die Befragten die Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage der Kommunen zum Ziel haben.[203] Dies zeigt sich auch an den weiteren Gründen zur Gestaltung ihres Jahresabschlusses, die die Befragten in einer offenen Frage (Frage 4.4, keine Pflichtangabe) angeben konnten. Hier wurde vor allem die Erhaltung der langfristigen Leistungsfähigkeit sowie die Wiedergabe der tatsächlichen Gegebenheiten genannt.[204] Dennoch darf nicht übersehen werden, dass es vereinzelt auch Kommunen gibt, die angeben aus den abgefragten Gründen heraus den Jahresabschluss bereits positiver oder negativer darzustellen. Die bilanzpolitischen Instrumente werden also vereinzelt bereits im Sinne der abgefragten Zielsetzungen eingesetzt.

[203] Vgl. Anlage 8, Fragen 4.2 und 4.3, S. 139 - 142.
[204] Vgl. Anlage 8, Frage 4.4, S. 142.

Um unabhängig von der grundsätzlichen Wahrscheinlichkeit die Gründe für die Gestaltung der Jahresabschlüsse näher zu untersuchen, sollen in den folgenden Abbildungen die Antworten derer, die in Frage 4.1 angaben die Darstellung eines positiveren (Abbildung 35) oder negativeren (Abbildung 36, Seite 76) Ergebnisses sei ihnen ‚sehr wichtig' oder ‚wichtig' mit denen die ‚weniger wichtig' oder ‚unwichtig' angaben, verglichen werden.

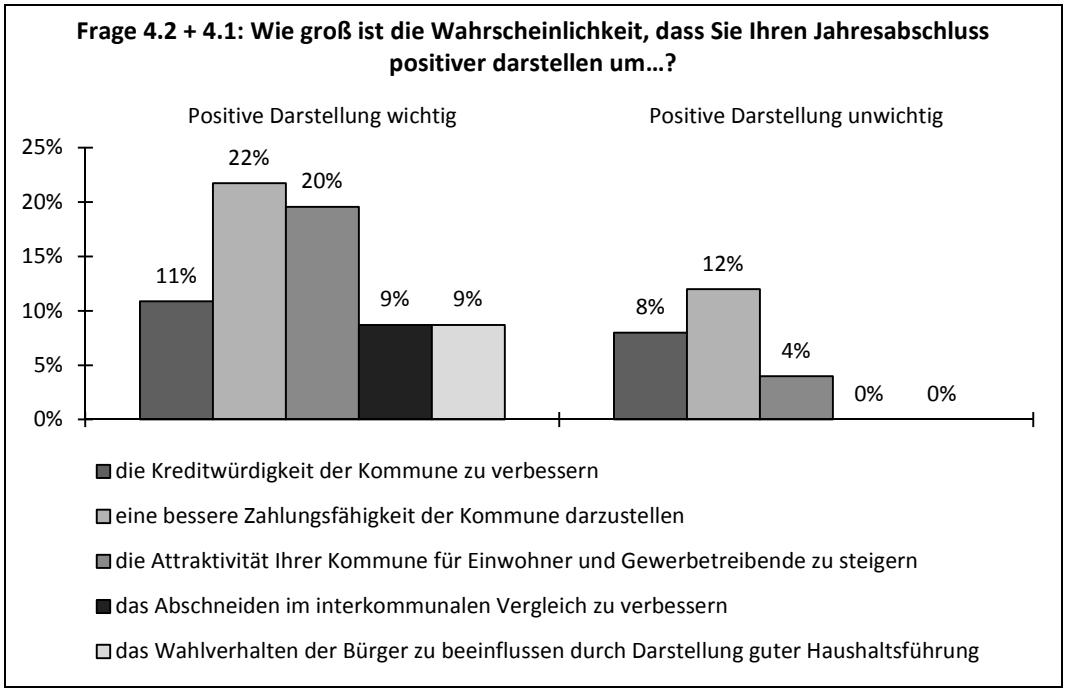

Abbildung 35: Gründe zur Darstellung eines positiveren Ergebnisses im Vergleich zur Aussage der Relevanz der Darstellung eines positiven Ergebnisses (Eigene Darstellung anhand eigener Erhebung)

Hierbei zeigt sich, dass sofern die Beeinflussung des Jahresabschlusses im Hinblick auf die positivere Darstellung des Ergebnisses wichtig ist, überwiegend eine bessere Zahlungsfähigkeit und die Steigerung der Attraktivität der Kommunen als Gründe genannt werden.[205]

Der wichtigste Grund für die Darstellung eines negativeren Ergebnisses ist nach den Befragten, denen die Beeinflussung des Jahresabschlusses zur Darstellung eines schlechteren Ergebnisses ‚sehr wichtig' oder ‚wichtig' erscheint, vor allem die Erwartungshaltung der Gemeinderäte zu reduzieren. Dem schließt sich der Aspekt an, nicht zwingend notwendige Investitionen zu vermeiden. Damit liegen die politischeren Ziele deutlich vor den finanziellen Zielen wie der Rechtfertigung von

[205] Vgl. Anlage 8, Frage 4.2 in Kombination mit Frage 4.1, S. 139 - 140.

Steuererhöhungen oder der Zugang zu Fördermitteln und Zuschüssen. Bei den Kommunen hingegen, die angaben die Darstellung eines schlechteren Ergebnisses sei ihnen „weniger wichtig“ oder „unwichtig“, ist der Aspekt vermehrt an Fördergelder und Zuschüsse zu gelangen ebenso wichtig wie die Erwartungshaltung der Gemeinderäte zu reduzieren.[206]

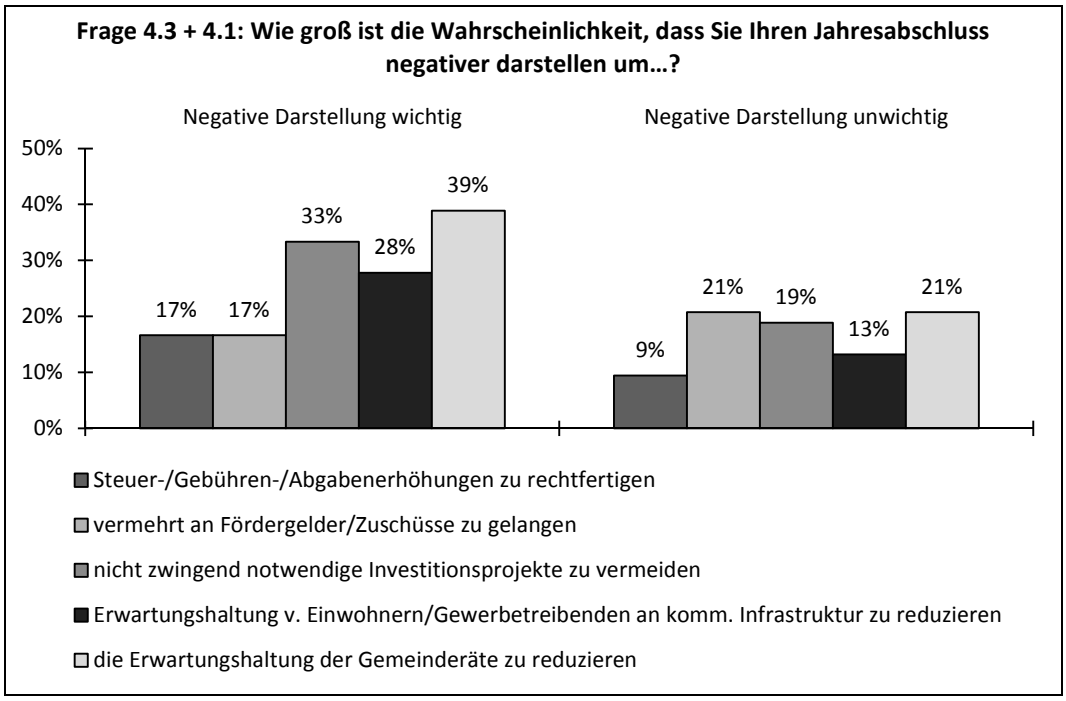

Abbildung 36: Gründe zur Darstellung eines negativeren Ergebnisses im Vergleich zur Aussage der Relevanz der Darstellung eines negativeren Ergebnisses (Eigene Darstellung anhand eigener Erhebung)

Da Bilanzpolitik zum einen eine Beeinflussung des Verhaltens der Adressaten und zum anderen die Beeinflussung des Meinungsbildes der Adressaten zum Ziel haben kann, wurden die Befragten in Frage 4.5 zu beiden Zielsetzungen im Hinblick auf die verschiedenen Adressaten der kommunalen Bilanzpolitik befragt. Die Ergebnisse zu den abgefragten Zielsetzungen im Hinblick auf eine Verhaltensbeeinflussung sind in Abbildung 37 (Seite 77) dargestellt, die Zielsetzungen im Hinblick auf die Beeinflussung der Meinungsbildung in Abbildung 38 (Seite 78). Bei der Beeinflussung des Verhaltens ist der Gemeinderat deutlich wichtigster Adressat der Befragten, gefolgt von den Mitarbeitern. Die Einwohner spielen eine deutlich geringere Rolle.[207] Dass der Gemeinderat eine derart verhältnismäßig große Rolle spielt,

[206] Vgl. Anlage 8, Frage 4.3 in Kombination mit Frage 4.1, S. 140 - 142.
[207] Vgl. Anlage 8, Frage 4.5, S. 142 - 144.

kann zum einen mit der überwiegend politischen Dimension von Bilanzpolitik zusammenhängen oder aber damit, dass der Gemeinderat originärer Adressat des Jahresabschlusses ist und dieser daher überwiegend auf ihn zugeschnitten wird.

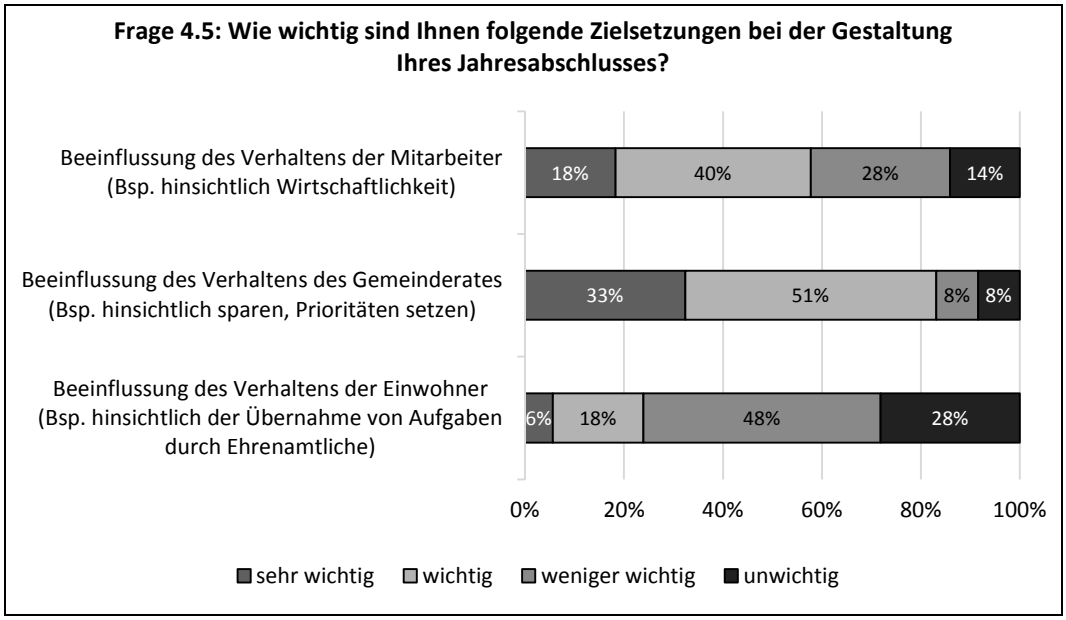

Abbildung 37: Zielsetzungen von Bilanzpolitik im Hinblick auf die Beeinflussung des Verhaltens der Adressaten (Eigene Darstellung anhand eigener Erhebung)

Im Vergleich zur Verhaltensbeeinflussung stehen die externen Bilanzadressaten, wie etwa die Kommunalaufsicht, stärker im Interesse der Befragten wenn es um die Beeinflussung der Meinungsbildung durch gezielte Bilanzpolitik geht (siehe Abbildung 38, Seite 78). Bei der Beeinflussung der Meinungsbildung spielt auch die Öffentlichkeit vermehrt eine Rolle. Doch zeigt sich ebenso wie bei der Verhaltensbeeinflussung, dass die Einwohner eine eher geringe Bedeutung bei der Gestaltung des Jahresabschlusses einnehmen. Insgesamt ist zu erkennen, dass den Befragten Kommunen die Beeinflussung des Verhaltens wichtiger als die Beeinflussung der Meinungsbildung.[208]

In einer weiteren offenen Frage (Frage 4.5.1, keine Pflichtangabe) konnten die Befragten weitere Zielsetzungen bei der Gestaltung ihres Jahresabschlusses nennen. Dabei wurden von den wenigen befragten Kommunen, die diese Frage ausfüllten, keine wirklichen Zielsetzungen zur Gestaltung genannt. Stattdessen wurden eher

[208] Vgl. Anlage 8, Frage 4.5, S. 142 - 144:

Ziele angegeben, weshalb keine Gestaltung vorgenommen werden sollte, wie beispielsweise Transparenz und intergenerative Gerechtigkeit.[209]

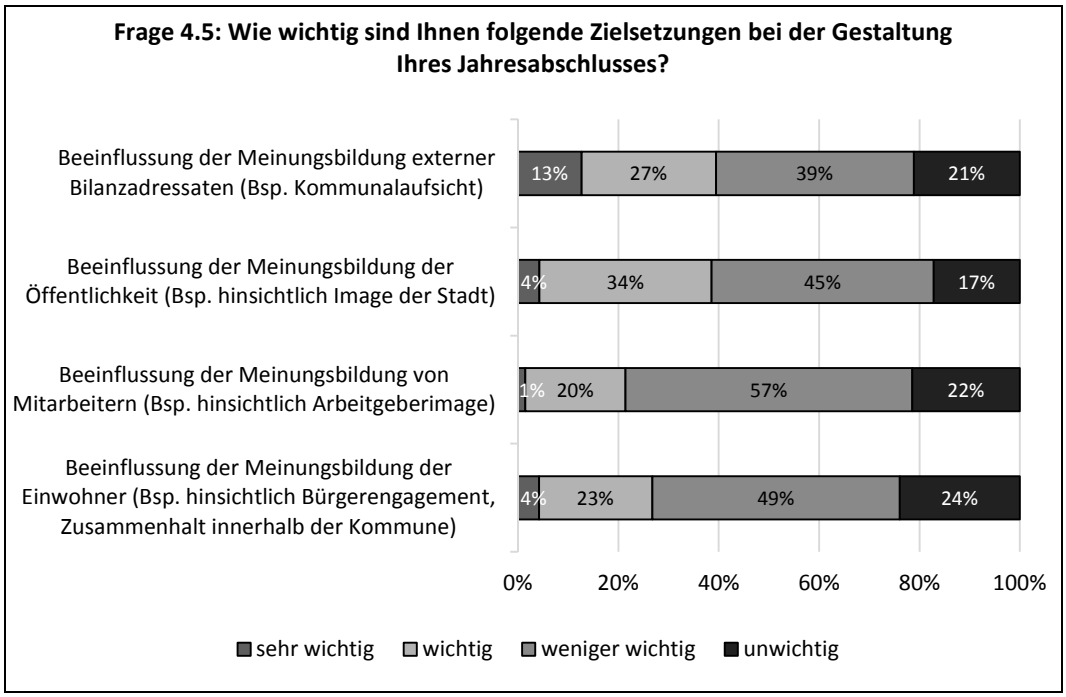

Abbildung 38: Zielsetzungen von Bilanzpolitik im Hinblick auf die Beeinflussung der Meinungsbildung der Adressaten (Eigene Darstellung anhand eigener Erhebung)

Die empirische Untersuchung hat gezeigt, dass Bilanzpolitik für die Kommunen in Baden-Württemberg durchaus ein Thema ist und die bilanzpolitischen Wahlrechte, die das NKHR den Kommunen einräumt, bereits ganz unterschiedlich genutzt werden. Die Erhebung der Ziele und Adressaten fällt ebenso wie die Nutzung der bilanzpolitischen Instrumente sehr heterogen aus. Die Fragestellungen zu den Zielen und Adressaten lassen im Nachhinein aufgrund der inhaltlich breiten Ausrichtung des Fragebogens nur Tendenzen erkennen und keine detaillierteren Schlussfolgerungen zu. Die hohe Teilnahme der Befragten lässt allerdings auf ein breites Interesse an dem noch jungen Thema Bilanzpolitik schließen. Im folgenden Kapitel wird die Arbeit zusammengefasst und ein Ausblick auf die weitere Entwicklung der kommunalen Bilanzpolitik gegeben.

[209] Vgl. Anlage 8, Frage 4.5.1, S. 145.

6 Schlussbetrachtung und Ausblick

Den Kommunen in Baden-Württemberg bieten sich durch das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen bilanzpolitische Möglichkeiten die es in dieser Art in der Kameralistik nicht gab. Auch wenn das Ziel der intergenerativen Gerechtigkeit an sich die positive wie auch die negative Beeinflussung des Jahresabschlusses verbietet, können in der Praxis bilanzpolitische Maßnahmen aufgrund anderweitiger Ziele nicht ausgeschlossen werden. Umso wichtiger ist es, den kommunalen Entscheidungsträgern die bilanzpolitischen Instrumente darzustellen und auf die Auswirkungen hinzuweisen. Im Sinne der kommunalen Strategie und dem Grundsatz der Stetigkeit nach, sind die bilanzpolitischen Wahlmöglichkeiten und Ermessensspielräume nicht nur ihren kurzfristigen, sondern vor allem auch ihren langfristigen Auswirkungen nach zu beurteilen und sorgfältig gegeneinander abzuwägen.

Für die Adressaten kommunaler Jahresabschlüsse ist es von Bedeutung, die bilanzpolitischen Möglichkeiten der Kommunen zu kennen, um die tatsächliche wirtschaftliche Lage der Kommunen mit Hilfe einer Jahresabschlussanalyse bestimmen zu können. Da das NKHR in Baden-Württemberg noch recht jung ist und vergleichsweise wenig Kommunen bereits umgestellt haben, sind auch die Erfahrungen mit der Analyse von Jahresabschlüssen und deren Aussagefähigkeit gering. Die Methoden und Kennzahlen der kommunalen Jahresabschlussanalyse werden sich daher in den nächsten Jahren mit Sicherheit weiterentwickeln.

Die Instrumente zur Gestaltung des Jahresabschlusses sind vielfältig und bedürfen einer Auseinandersetzung der Kommune mit ihren Zielen. Nur wenn die Ziele, die durch Bilanzpolitik verfolgt werden, klar sind, können die Adressaten zielgruppengerecht angesprochen und die bilanzpolitischen Instrumente effektiv eingesetzt werden. Der Bilanzpolitik sind dabei enge Grenzen gesetzt. Insbesondere die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wie auch Zielkonflikte begrenzen die Möglichkeiten des Bilanzierenden. Zudem werden die Wirkungen von Bilanzpolitik auch durch die Grenzen der Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses und seines Informationsgehalts für die Adressaten beschränkt.

Die Umstellung auf das NKHR kommt auf die Mehrheit der Kommunen in Baden-Württemberg erst noch zu. Bei all dem Umstellungsaufwand, der viel Zeit der Verwaltungsmitarbeiter in Anspruch nimmt, empfiehlt es sich dennoch, die Gestaltung der Eröffnungsbilanz gründlich abzuwägen. Die Vereinfachungsregelungen für die Erstbewertung ermöglichen den Kommunen bereits bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz, insbesondere durch die Höhe der Abschreibungen und Rückstellungen, Einfluss auf den Haushaltsausgleich der folgenden Jahre zu nehmen.

Bei der empirischen Untersuchung des Einsatzes bilanzpolitischer Instrumente zeigte sich, dass die Kommunen recht unterschiedlicher Ansicht darüber sind, ob sie Bilanzpolitik betreiben oder nicht. Die Nutzung von Wahlrechten und Ermessensspielräumen erfolgt recht differenziert. Es konnte dabei in den meisten Fällen kein Zusammenhang mit der Größe der Kommunen festgestellt werden. Auch der Umstellungszeitpunkt und die daraus abgeleitete steigende Erfahrung der Kommunen mit dem NKHR hat keinen Trend hin zu einem einheitlicheren Meinungsbild über Bilanzpolitik oder gar einheitlicherem bilanzpolitischem Verhalten ergeben. Der Einsatz bilanzpolitischer Instrumente ist daher von Kommune zu Kommune eine sehr individuelle Entscheidung.

Die durch die GemHVO eingeräumten Ermessensspielräume werden von den Kommunen tendenziell als gering beurteilt. Ebenso geben die Kommunen die Wahrscheinlichkeit zur Sachverhaltsgestaltung als gering an. Dennoch ist die Mehrheit der befragten Kommunen der Ansicht, dass die Spielräume der GemHVO zur Berücksichtigung örtlicher Besonderheiten ausreichend sind. Die Ziele, die mit bilanzpolitischen Instrumenten verfolgt werden, sind überwiegend das Erreichen des Haushaltsausgleichs und die Vermeidung eines Haushaltssicherungskonzeptes. Dementsprechend können sich auch nur sehr wenige Kommunen vorstellen, ihren Jahresabschluss positiver oder negativer darzustellen.

Die Analyse der Jahresabschlüsse hat ergeben, dass viele bilanzpolitische Instrumente, aufgrund ihrer Erläuterungspflicht im Anhang, für die Bilanzadressaten gut erkennbar sind und die Kommunen (zumindest bisher) sehr bemüht sind, ihre wirtschaftliche Lage transparent und verständlich darzustellen. Diese Entwicklung ist auch in Zukunft zu begrüßen und bei steigender Bedeutung des Jahresabschlusses

sollten die Kommunen weitere Überlegungen anstellen, wie der Jahresabschluss möglichst adressatengerecht aufbereitet und veröffentlicht werden kann.

Sobald alle Kommunen auf das NKHR umgestellt haben, im Umgang mit dem neuen Recht sicherer geworden sind und sich auf die Weiterentwicklung der Verwaltungssteuerung konzentrieren können, wird auch der Jahresabschluss an Bedeutung gewinnen. So wird auch die Bilanzpolitik womöglich unter dem Aspekt der outputorientierten Steuerung mittels Zielen und Kennzahlen in zukünftigen Jahren mehr Beachtung finden. Eine erneute Untersuchung mit größerer Grundgesamtheit und größeren Erfahrungswerten von Seiten der Kommunen kann dann neue Aspekte zum Einsatz kommunaler Bilanzpolitik bringen. Sofern sich die wirtschaftliche Lage der Kommunen in zukünftigen Jahren erheblich verändert, müssen die haushaltswirtschaftlichen Ziele der Kommunen angepasst werden, womit sich auch deren Einstellung zu bilanzpolitischen Maßnahmen verändern kann.

Welche in der Literatur genannten, bilanzpolitischen Ziele und Adressaten für die Kommunen in der Praxis tatsächlich relevant sind, konnte in der empirischen Untersuchung aufgrund des Umfangs dieser Arbeit, nicht detailliert erhoben werden. Eine tiefergehende Untersuchung hierzu könnte um den Aspekt ergänzt werden, ob die Kommunen auch die zu ihren Zielen adäquaten Instrumente einsetzen und welche Wirkungen damit in der Praxis tatsächlich erzielt werden.

Wie sich die bilanzpolitischen Möglichkeiten der Kommunen im Konzernabschluss darstellen und wie sie sich im Zuge europäischen bzw. internationalen Vereinheitlichung entwickeln werden, wird weiter spannend zu beobachten bleiben. In jedem Fall werden die Kommunen lernen, mit den ihnen heute noch neuen Möglichkeiten umzugehen. Es kann erwartet werden, dass mit wachsender Erfahrung der Kommunen mit dem NKHR sich auch das Verhältnis zur Bilanzpolitik ändern wird. Damit einhergehen muss auch eine weitere Diskussion um Wahlrechte und Ermessensspielräume um eine möglichst einheitliche Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Kommunen zu gewährleisten. Von Seiten der Bürger bleibt zu hoffen, dass die Kommunen dem Ziel des NKHR, der intergenerativen Gerechtigkeit, treu bleiben.

Literaturverzeichnis

Aker, Bernd; Hafner, Wolfgang; Notheis, Klaus (2013): Gemeindeordnung Baden-Württemberg - Gemeindehaushaltsverordnung (Kommentar).

Barth, Thomas; Barth, Daniela; Nassadil, Julian; Werner, Fabian (2014): Jahresabschlussanalyse mit Bilanzkennzahlen.

Bauer, Jörg (1981): Zur Rechtfertigung von Wahlrechten in der Bilanz. In: Betriebs-Berater (BB), 13/1981, S. 766–773.

Bogumil, Jörg (2014): 20 Jahre Neues Steuerungsmodell – Eine Bilanz. In: Elke Wiechmann und Jörg Bogumil (Hrsg.): Arbeitsbeziehungen und Demokratie im Wandel. Festschrift für Leo Kißler, S. 41–58.

Eiselt, Andreas; Müller, Stefan (2011): IFRS: Gestaltung und Analyse von Jahresabschlüssen. Instrumente und Potenziale von Bilanzpolitik und Bilanzanalyse.

Freidank, Carl-Christian (1990): Entscheidungsmodelle der Rechnungslegungspolitik. Computergestützte Lösungsvorschläge für Kapitalgesellschaften vor dem Hintergrund des Bilanzrichtlinien-Gesetzes.

Fußwinkel, Christoph; Schneider, Wilhelm (2008): Kommunale Jahresabschlussanalyse. Auswirkungen eines doppischen Rechnungswesens auf die Analyse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Kommunen.

Hafner, Wolfgang (2013): §§ 77-108, 110, 111, 116 GemO. In: Bernd Aker, Wolfgang Hafner und Klaus Notheis: Gemeindeordnung Baden-Württemberg - Gemeindehaushaltsverordnung (Kommentar), S. 601–991.

Henkes, Jörg (2008): Der Jahresabschluss kommunaler Gebietskörperschaften. Von der Verwaltungskameralistik zur kommunalen Doppik.

Hennies, Marc (2005): Bilanzpolitik und Bilanzanalyse im kommunalen Sektor. Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Konzerns Kommune mit Hilfe der Informationsinstrumente des neuen Rechnungswesens.

Kussmaul, Heinz; Henkes, Jörg (2009): Kommunale Doppik. Einführung in das Dreikomponentensystem.

Kussmaul, Heinz; Henkes, Jörg (2008): Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik. In: Steuer- und Bilanzpraxis (StuB), 24/2008, S. 937–943.

Küting, Karlheinz; Weber, Claus-Peter; Küting, Peter; Eichenlaub, Raphael (2015): Die Bilanzanalyse. Beurteilung von Abschlüssen nach HGB und IFRS. 11. Auflage.

Landtag von Baden-Württemberg (2015): Stellungnahme des Innenministeriums. Umstellung von Kameralistik auf Doppik bei den Kommunen und Landkreisen. Drucksache 15/7568. Online verfügbar unter http://www.landtag-bw.de/files/live/sites/LTBW/files/dokumente/WP15/Drucksachen/7000/15_7568_D.pdf, zuletzt geprüft am 13.11.2016.

Landtag von Baden-Württemberg (2013): Gesetzesbeschluss des Landtags. Gesetz zur Änderung kommunalwahlrechtlicher und gemeindehaushaltsrechtlicher Vorschriften. Drucksache 15/3360. Online verfügbar unter http://www.landtag-bw.de/files/live/sites/LTBW/files/dokumente/WP15/Drucksachen/3000/15_3360_D.pdf, zuletzt geprüft am 15.11.2016.

Landtag von Baden-Württemberg (2009): Gesetzesbeschluss des Landtags. Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts. Drucksache 14/4433. Online verfügbar unter http://www.landtag-bw.de/files/live/sites/LTBW/files/dokumente/WP14/Drucksachen/4000/14_4433_D.pdf, zuletzt geprüft am 15.11.2016.

Lenkungsgruppe NKHR (2014): Leitfaden zur Bilanzierung. nach den Grundlagen des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) in Baden-Württemberg. 2. Auflage. Online verfügbar unter http://nkhr-bw.de/site/KDRS-NKHR/get/params_E262948781/7544289/2.%20Auflage%20Bilanzierungsleitfaden.pdf, zuletzt geprüft am 04.11.2016.

Matz, Jürgen (2008): Bilanzpolitik in der kommunalen Doppik - Teil I. In: Zeitschrift für Kommunalfinanzen, 9/2008, S. 193–200.

Müller, Stefan; Kreipl, Markus; Lange, Tobias (2016): Schnelleinstieg BilRUG. Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz in der Praxis.

Peemöller, Volker H. (2003): Bilanzanalyse und Bilanzpolitik. Einführung in die Grundlagen. 3. Auflage.

Petersen, Karl; Zwirner, Christian; Künkele, Kai Peter (2010): Bilanzanalyse und Bilanzpolitik nach BilMoG. Einzelabschluss, Konzernabschluss und Steuerbilanz. 2. Auflage.

Pfleger, Günter (2007): Gestaltende Bilanzierung - So passen Sie die Abschlüsse Ihren Zielen an. In: BBP Betriebswirtschaft im Blickpunkt, 09/2007, S. 242–249. Online verfügbar unter http://www.iww.de/bbp/archiv/bilanzpolitik-gestaltende-bilanzierung--so-passen-sie-die-abschluesse-ihren-zielen-an-f24042, zuletzt geprüft am 09.10.2016.

Pfleger, Günter (1991): Die neue Praxis der Bilanzpolitik. Strategien und Gestaltungsmöglichkeiten im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluss. 4. Auflage.

Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (2003): Beschlussniederschrift. über die 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder am 21. November 2003 in Jena. TOP 26: Reform des Gemeindehaushaltsrechts; Von einem zahlungsorientierten zu einem ressourcenorientierten Haushalts- und Rechnungswesen.

Statistisches Landesamt Baden-Württemberg (2016): Bevölkerung im Überblick. Einwohnerzahlen zum 31.12.2015. Online verfügbar unter http://www.statistik.baden-wuerttemberg.de/BevoelkGebiet/Bevoelkerung, zuletzt geprüft am 07.11.2016.

Stein, Patrick (2014): Die Bilanzierung in kommunalen Eröffnungsbilanzen und ihre Implikationen für die strategische Steuerung. Theoretische Fundierung und empirische Untersuchung in deutschen Kommunen.

Wiechmann, Elke; Bogumil, Jörg (Hrsg.) (2014): Arbeitsbeziehungen und Demokratie im Wandel. Festschrift für Leo Kißler.

Rechtsquellen

GemHVO: Verordnung des Innenministeriums über die Haushaltswirtschaft der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung) vom 11.12.2009, in: Gesetzblatt für Baden-Württemberg 2009 Nr. 22, S. 770–791. Zuletzt geändert durch Verordnung vom 29. April 2016, in: Gesetzblatt für Baden-Württemberg 2016 Nr. 10, S. 332–338.

GemO: Gemeindeordnung für Baden-Württemberg vom 24.07.2000, in: Gesetzblatt für Baden-Württemberg 2000 Nr. 16, S. 581–619. Zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 17. Dezember 2015, in: Gesetzblatt für Baden-Württemberg 2016, Nr. 1, S. 1–3.

Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 4. Mai 2009, in: Gesetzblatt für Baden-Württemberg 2009 Nr. 7, S. 185–95.

HGB: Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897 in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung. Zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 5. Juli 2016, in: Bundesgesetzblatt 2016 Teil I Nr. 33, Seite 1578.

Anlage 1: Simulation von Jahresabschlüssen zur Darstellung der Auswirkungen bilanzpolitischer Instrumente

Beispiel 1: Verlagerung von Reparaturen

Reparaturaufwand 5.000 €

Ergebnisverbesserung durch Verlagerung von Reparaturen nach den Bilanzstichtag

ohne Verlagerung der Reparatur

im lfd. Jahr

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	-5.000
Saldo	-5.000

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	0	EK	-5.000
LM	-5.000	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	-5.000
Ergebnis	-5.000

in folg. Jahr

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	0
Saldo	0

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	0	EK	0
LM	0	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	0
Ergebnis	0

mit Verlagerung der Reparatur

im lfd. Jahr

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	0
Saldo	0

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	0	EK	0
LM	0	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	0
Ergebnis	0

in folg. Jahr

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	-5.000
Saldo	-5.000

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	0	EK	-5.000
LM	-5.000	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	-5.000
Ergebnis	-5.000

Tabelle zur Darstellung der Diagramme

Jahresvergleich	2015	2016	2017	2018
Aufwand bei Reparatur im aktuellen Jahr	0	5.000	0	0
Aufwand bei Reparatur im folgenden Jahr	0	0	5.000	0
Eigenkapital bei Reparatur im aktuellen Jahr	10.000	5.000	5.000	5.000
Eigenkapital bei Reparatur im folgenden Jahr	10.000	10.000	5.000	5.000

Beispiel 2: Vorziehen einer Investition

Investitionsauszahlung: 5.000 €, Nutzungsdauer: 5 Jahre

Ergebnisverschlechterung durch Beschleunigung der Fertigstellung einer Investition

ohne Vorziehen der Investition

im lfd. Jahr

ND 5 Jahre, Fertigstellung Oktober (Anteilige AfA 3 Monate)

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	-5.000
Saldo	-5.000

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	+4.750	EK	-250
LM	-5.000	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	-250
Ergebnis	-250

in folg. Jahren

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	0
Saldo	0

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	-1.000	EK	-1.000
LM	0	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	-1.000
Ergebnis	-1.000

mit Vorziehen der Investition

im lfd. Jahr

ND 5 Jahre, Fertigstellung April (Anteilige AfA 9 Monate)

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	-5.000
Saldo	-5.000

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	+4.250	EK	-750
LM	-5.000	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	-750
Ergebnis	-750

in folg. Jahren

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	0
Saldo	0

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	-1.000	EK	-1.000
LM	0	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	-1.000
Ergebnis	-1.000

Tabelle zur Darstellung der Diagramme

Jahresvergleich	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Aufwand bei Fertigstellung im April	0	750	1.000	1.000	1.000	1.000	250
Aufwand bei Fertigstellung im Oktober	0	250	1.000	1.000	1.000	1.000	750
Eigenkapital bei Fertigstellung im April	10.000	9.250	8.250	7.250	6.250	5.250	5.000
Eigenkapital bei Fertigstellung im Oktober	10.000	9.750	8.750	7.750	6.750	5.570	5.000

Beispiel 3: Verschieben einer Investition nach den Bilanzstichtag

Investitionsauszahlung Alternative A: 5.000 € (Fertigstellung) in 2016, Investitionsauszahlung Alternative B: 4.500 € in 2016 + 500 € (Fertigstellung) in 2017, Nutzungsdauer: 5 Jahre, Fertigstellung (AfA-Beginn) jeweils im Januar

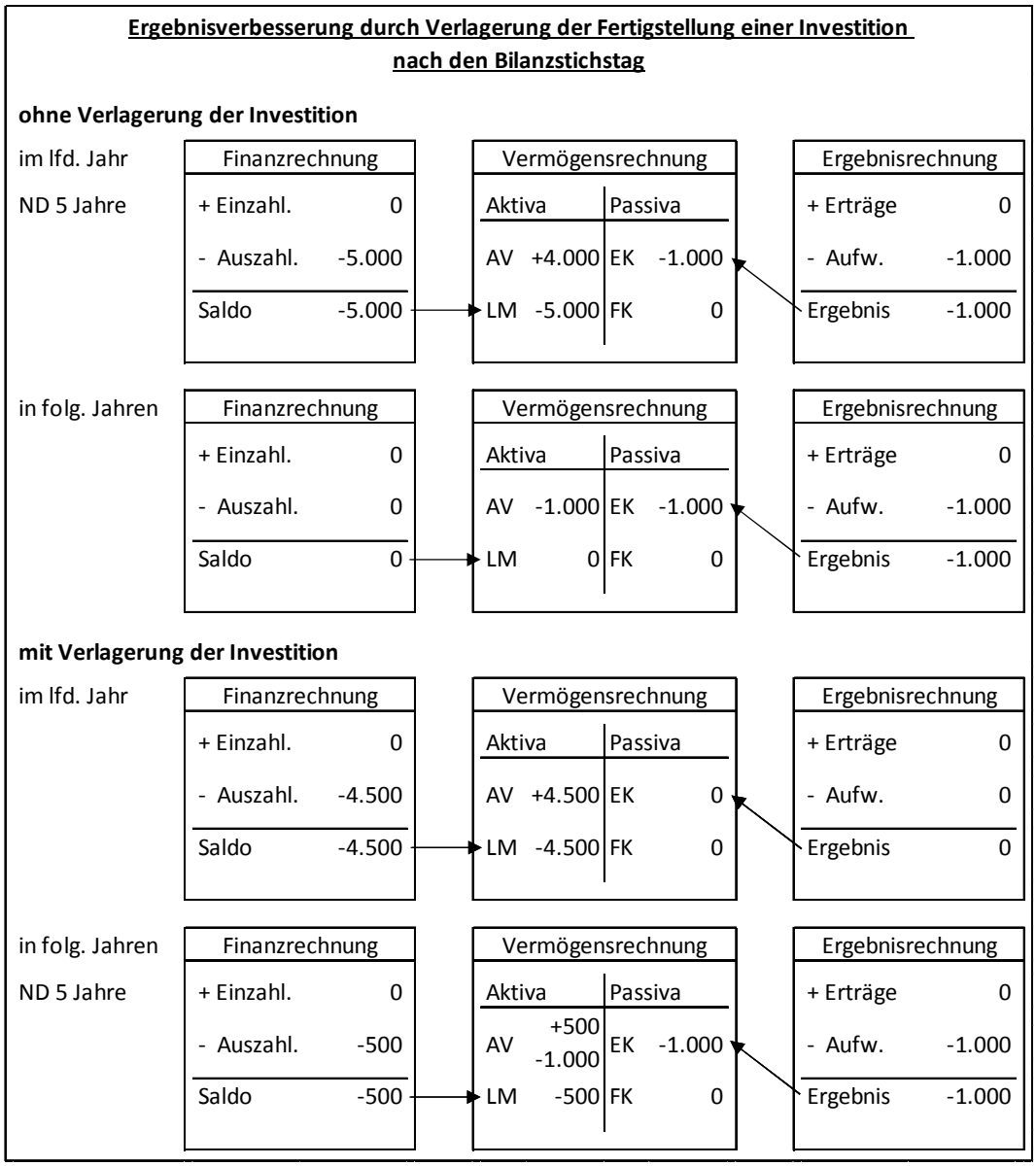

Tabelle zur Darstellung der Diagramme

Jahresvergleich	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Aufwand bei Fertigstellung im lfd. Jahr	0	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	0
Aufwand bei Fertigstellung im folg. Jahr	0	0	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
Eigenkapital bei Fertigstellung im lfd. Jahr	10.000	9.000	8.000	7.000	6.000	5.000	5.000
Eigenkapital bei Fertigstellung im folg. Jahr	10.000	10.000	9.000	8.000	7.000	6.000	5.000

Beispiel 4: Verkauf von Anlagevermögen mit Aufdeckung stiller Reserven

Verkaufserlös: 5.000 €, Restbuchwert Anlagevermögen: 4.500 €

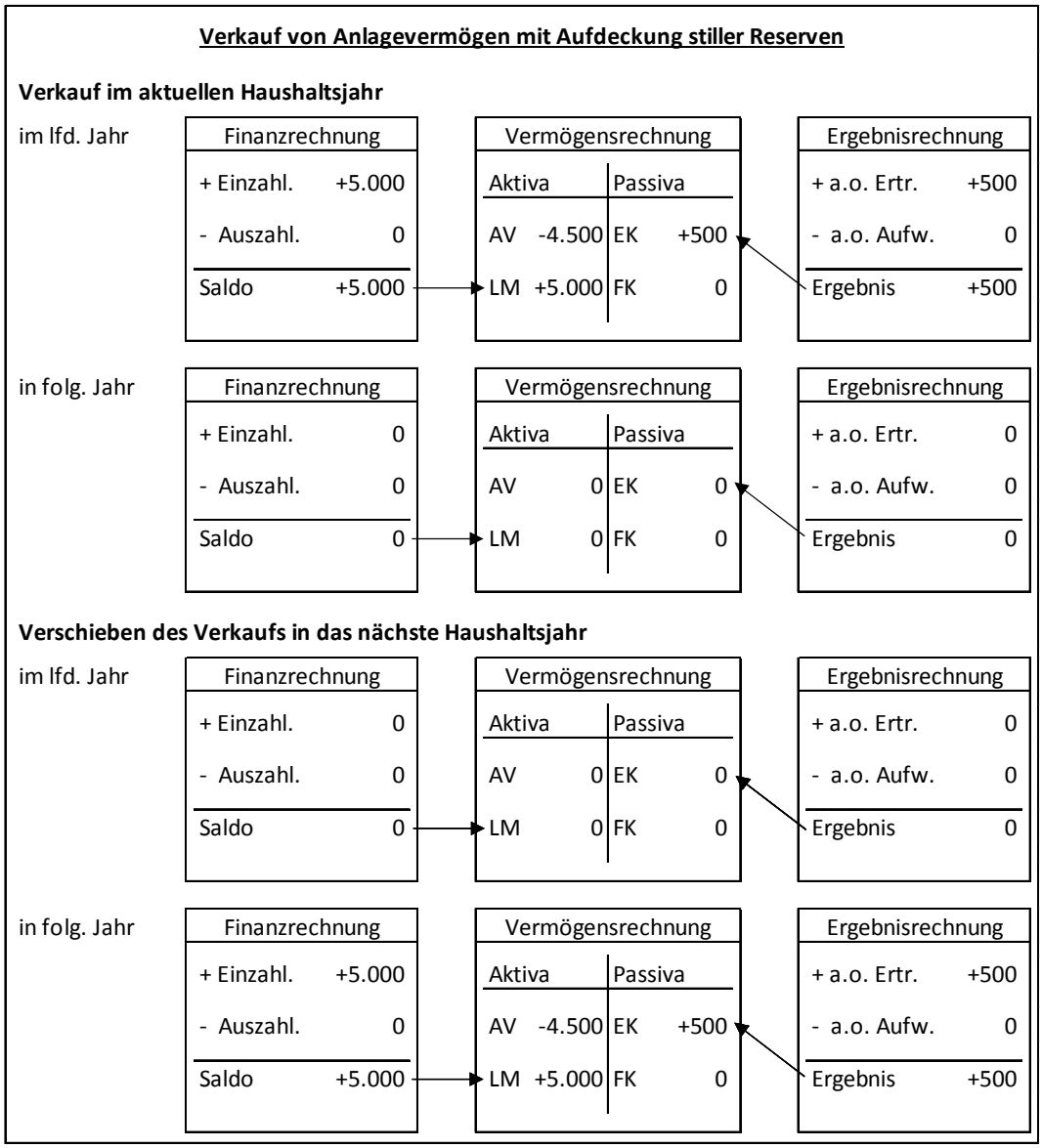

Tabelle zur Darstellung der Diagramme

Jahresvergleich	2015	2016	2017	2018
a.o. Ertrag bei Verkauf im aktuellen Jahr	0	500	0	0
a.o. Ertrag bei Verkauf im folgenden Jahr	0	0	500	0
Eigenkapital bei Verkauf im folgenden Jahr	10.000	10.500	10.500	10.500
Eigenkapital bei Verkauf im aktuellen Jahr	10.000	10.000	10.500	10.500

Beispiel 5: Maßnahmen der Kreditgeschäfte

Kassenkredit: 5.000 €

Zurückzahlung eines Kassenkredits und Wiederaufnahme nach dem Bilanzstichtag

keine Veränderung der Kredite

im lfd. Jahr

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	0
Saldo	0

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	0	EK	0
LM	0	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	0
Ergebnis	0

in folg. Jahr

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	0
Saldo	0

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	0	EK	0
LM	0	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	0
Ergebnis	0

mit Rückzahlung und Wiederaufnahme des Kassenkredits

im lfd. Jahr

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	-5.000
Saldo	-5.000

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	0	EK	0
LM	-5.000	FK	-5.000

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	0
Ergebnis	0

in folg. Jahr

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	+5.000
- Auszahl.	0
Saldo	+5.000

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	0	EK	0
LM	+5.000	FK	+5.000

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	0
Ergebnis	0

Auswirkungen durch Kreditgeschäfte						
EK-Quote ohne Veränderung der Kredite	=	$\frac{\text{Eigenkapital * 100}}{\text{Gesamtkapital}}$	=	$\frac{\text{3.500.000 * 100}}{\text{5.000.000}}$	=	70%
EK-Quote nach Rückzahlung von Kassenkredit (500.000)	=	$\frac{\text{Eigenkapital * 100}}{\text{Gesamtkapital}}$	=	$\frac{\text{3.500.000 * 100}}{\text{4.500.000}}$	=	78%

Beispiel 6: Darstellung eines Aktivierungswahlrechts

Anschaffungswert: 5.000 €, Nutzungsdauer: 5 Jahre, Anschaffung im Januar

Befreiung von § 37 I GemHVO durch den Bürgermeister (§ 38 IV GemHVO)

ohne Ausnutzung Wahlrecht

im lfd. Jahr

ND 5 Jahre

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	-5.000
Saldo	-5.000

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	+4.000	EK	-1.000
LM	-5.000	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	-1.000
Ergebnis	-1.000

in folg. Jahren

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	0
Saldo	0

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	-1.000	EK	-1.000
LM	0	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	-1.000
Ergebnis	-1.000

mit Ausnutzung Wahlrecht

im lfd. Jahr

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	-5.000
Saldo	-5.000

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	0	EK	-5.000
LM	-5.000	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	-5.000
Ergebnis	-5.000

in folg. Jahren

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	0
Saldo	0

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	0	EK	0
LM	0	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	0
Ergebnis	0

Tabelle zur Darstellung der Diagramme

Jahresvergleich	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Aufwand mit Aktivierung	0	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	0
Aufwand ohne Aktivierung	0	5.000	0	0	0	0	0
Eigenkapital mit Aktivierung	10.000	9.000	8.000	7.000	6.000	5.000	5.000
Eigenkapital ohne Aktivierung	10.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000

Beispiel 7: Darstellung eines Passivierungswahlrechts

Bildung einer Rückstellung 2016: 5.000 €, Auflösung der Rückstellung 2018: 5.000 €

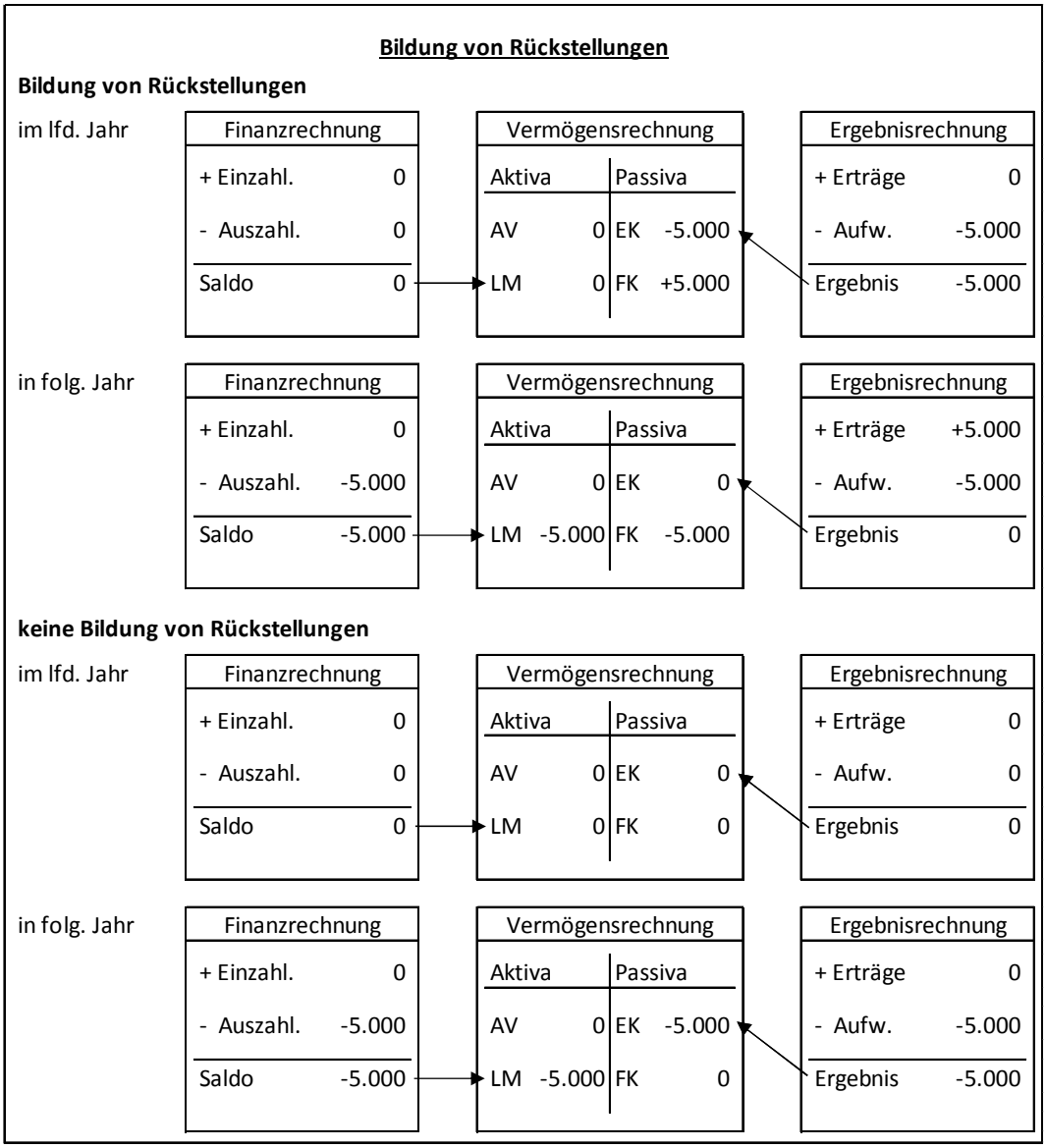

Tabelle zur Darstellung der Diagramme

Jahresvergleich	2015	2016	2017	2018	2019
Aufwand mit Passivierung	0	5.000	0	0	0
Aufwand ohne Passivierung	0	0	0	5.000	0
Eigenkapital mit Passivierung	10.000	5.000	5.000	5.000	5.000
Eigenkapital ohne Passivierung	10.000	10.000	10.000	5.000	5.000

Beispiel 8: Wahl der Abschreibungsmethode

Vermögensgegenstand: 5.000 €, Anschaffungszeitpunkt: Januar, Nutzungsdauer: 5 Jahre, degressiver Abschreibungssatz: 40 % mit Restbuchwert 388 €

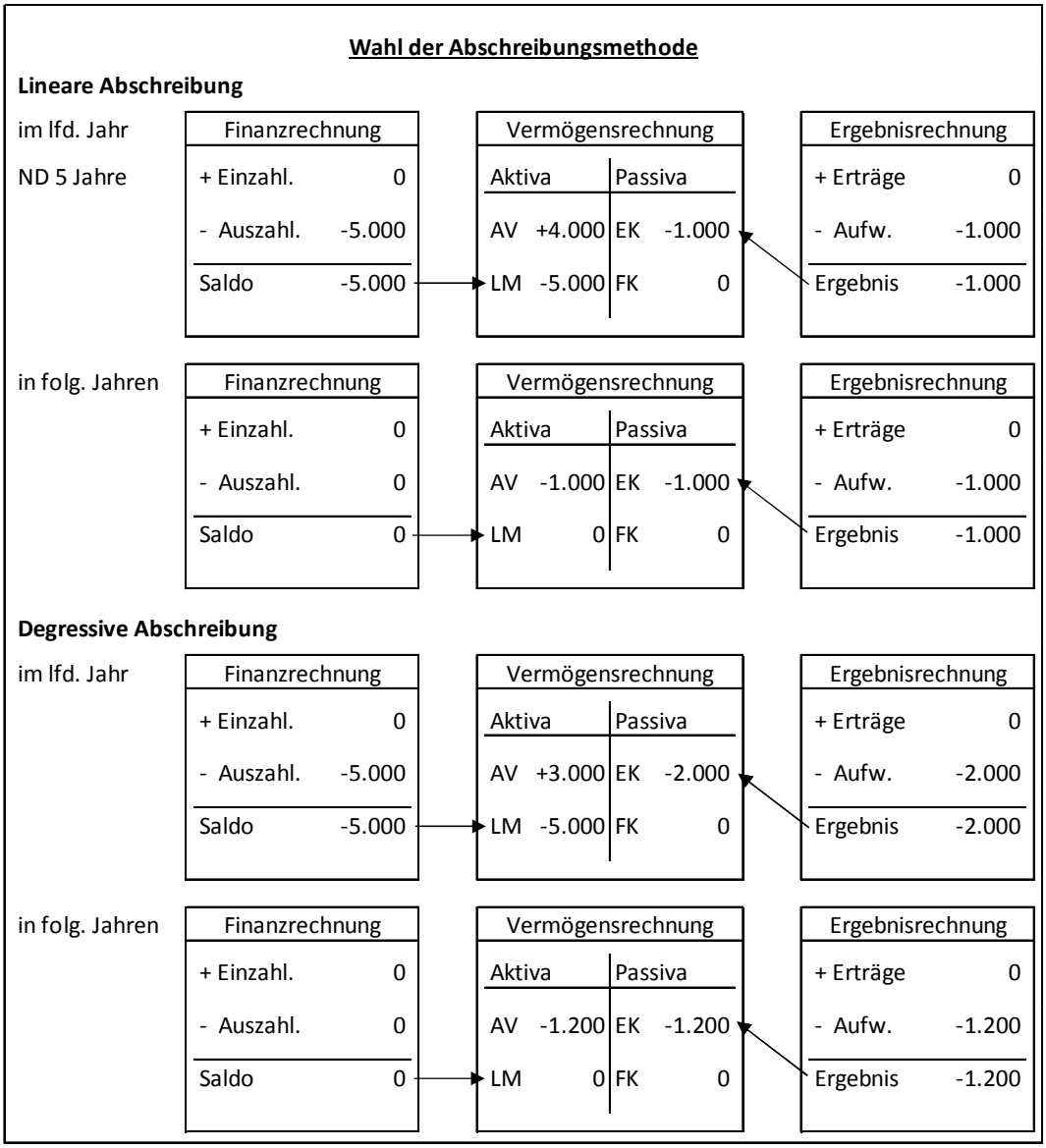

Tabelle zur Darstellung der Diagramme

Jahresvergleich	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Aufwand bei linearer Abschreibung	0	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	0
Aufwand bei degressiver Abschreibung	0	2.000	1.200	720	432	260	0
Eigenkapital bei linearer Abschreibung	10.000	9.000	8.000	7.000	6.000	5.000	5.000
Eigenkapital bei degressiver Abschreibung	10.000	8.000	6.800	6.080	5.648	5.388	5.388

Beispiel 9: Wahl der Nutzungsdauer

Anschaffungswert: 5.000 €, Anschaffungszeitpunkt: Januar

Wahl der Nutzungsdauer

Nutzungsdauer 5 Jahre

im lfd. Jahr

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	-5.000
Saldo	-5.000

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	+4.000	EK	-1.000
LM	-5.000	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	-1.000
Ergebnis	-1.000

in folg. Jahren

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	0
Saldo	0

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	-1.000	EK	-1.000
LM	0	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	-1.000
Ergebnis	-1.000

Nutzungsdauer 10 Jahre

im lfd. Jahr

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	-5.000
Saldo	-5.000

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	+4.500	EK	-500
LM	-5.000	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	-500
Ergebnis	-500

in folg. Jahren

Finanzrechnung	
+ Einzahl.	0
- Auszahl.	0
Saldo	0

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
AV	-500	EK	-500
LM	0	FK	0

Ergebnisrechnung	
+ Erträge	0
- Aufw.	-500
Ergebnis	-500

Tabelle zur Darstellung der Diagramme

Jahresvergleich	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Aufwand bei ND 5 Jahre	0	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	0	0	0	0	0
Aufwand bei ND 10 Jahre	0	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500
Eigenkapital bei ND 5 Jahre	10.000	9.000	8.000	7.000	6.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000
Eigenkapital bei ND 10 Jahre	10.000	9.500	9.000	8.500	8.000	7.500	7.000	6.500	6.000	5.500	5.000

Anlage 2: E-Mail des statistischen Landesamtes

Betreff: AW: Anfrage welche Kommunen haben auf NKHR umgestellt für Masterarbeit
Von: "Holzwarth, Martin (STL)" <Martin.Holzwarth@stala.bwl.de>
Datum: 26.09.2016 09:25
An: "Nicole@ullrichs.org" <Nicole@ullrichs.org>
Kopie (CC): "Burger, Franz (STL)" <Franz.Burger@stala.bwl.de>, Käser, Sabrina (STL) <Sabrina.Kaeser@stala.bwl.de>

Sehr geehrte Frau Ullrich,

anbei erhalten Sie die angeforderte Liste,

Mit freundlichen Grüßen
Martin Holzwarth

Statistisches Landesamt Baden-Württemberg
Referat 51, Öffentliche Finanzen und Personal
- Zentrale Aufgaben -
Böblinger Straße 68
70199 Stuttgart

Tel.: 0711/641-2741
Fax: 0711/641-2479
E-Mail: Poststelle@stala.bwl.de
oder
E-Mail: Martin.Holzwarth@stala.bwl.de
Internet: www.statistik-bw.de

Von: Nicole@ullrichs.org [mailto:Nicole@ullrichs.org]
Gesendet: Samstag, 24. September 2016 07:55
An: Auskunftsdienst (STL)
Betreff: Anfrage welche Kommunen haben auf NKHR umgestellt für Masterarbeit

Sehr geehrte Damen und Herren,

ich studiere an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg und schreibe derzeit meine Masterarbeit.
Im Rahmen meiner Masterarbeit zum Thema Bilanzen möchte ich eine Befragung aller Kommunen durchführen, die bereits auf das Neue Kommunale Haushaltsrecht umgestellt haben.

Meine Frage daher: Liegen Ihnen Daten vor, welche Kommunen bereits auf NKHR umgestellt haben und auch zu welchem Haushaltsjahr die Umstellung erfolgt ist? Und können Sie mir diese zur Verfügung stellen?

Vielen Dank bereits für Ihre Mühe und viele Grüße
Nicole Ullrich

Dätzinger Straße 82
71120 Grafenau
Tel. 0175/3610333

—Anhänge:—

Berichtsstellen_mit_doppischer_Buchf_GFK2016.xls 53,5 KB

Anhang des Statistischen Landesamtes zu den Kommunen mit NKHR

Statistisches Landesamt Baden-Württemberg
Referat 51
Vierteljährliche kommunale Kassenstatistik

Gemeinden/Gv. mit NKHR in Baden-Württemberg

AGS	Name	seit
111000	Stuttgart	2010
111888	Kommunalverband für Jugend und Soziales	2012
115003	Böblingen	2015
115021	Herrenberg	2011
115045	Sindelfingen	2012
115900	LRA Böblingen	2009
116004	Altbach	2013
116007	Baltmannsweiler	2013
116014	Deizisau	2013
116016	Dettingen/Teck	2016
116019	Esslingen	2011
116027	Hochdorf	2013
116029	Holzmaden	2012
116033	Kirchheim unter Teck	2013
116042	Neckartenzlingen	2016
116049	Nürtingen, Stadt	2015
116054	Owen	2012
116056	Plochingen	2013
116058	Reichenbach an der Fils	2013
116070	Weilheim/Teck	2015
116071	Wendlingen	2015
116077	Filderstadt	2011
116078	Leinfelden - Echterdingen	2015
116080	Ostfildern	2010
116900	LRA Esslingen	2012
117009	Birenbach	2016
117011	Börtlingen	2016
117018	Ebersbach	2015
117026	Göppingen	2011
117038	Rechberghausen	2015
117044	Schlierbach	2016
117051	Uhingen	2015
117900	LRA Göppingen	2013
118006	Benningen	2014
118012	Eberdingen	2015
118027	Hemmingen	2014
118028	Hessigheim	2015
118040	Kirchheim/Neckar	2012
118046	Kornwestheim	2013
118048	Ludwigsburg	2014
118050	Markgröningen	2016

118060	Oberstenfeld	2014
118071	Tamm	2016
118073	Vaihingen an der Enz	2012
118078	Freiberg am Neckar	2016
118079	Bietigheim - Bissingen	2015
118900	LRA Ludwigsburg	2012
119003	Allmersbach im Tal	2016
119041	Korb	2015
119044	Murrhardt	2012
119053	Oppenweiler	2016
119055	Plüderhausen	2011
119067	Schorndorf	2014
119068	Schwaikheim	2014
119079	Waiblingen	2015
119086	Winterbach	2015
119090	Remshalden	2012
119900	LRA Rems-Murr-Kreis	2010
121000	Heilbronn	2014
125026	Eppingen	2014
125058	Leingarten	2016
125061	Massenbachhausen	2012
125078	Oedheim	2012
125110	Obersulm	2014
125900	LRA Heilbronn	2011
126900	LRA Hohenlohekreis	2011
127009	Braunsbach	2012
127014	Crailsheim	2015
127076	Schwäbisch Hall	2012
127100	Rosengarten	2013
127900	LRA Schwäbisch Hall	2011
128007	Bad Mergentheim	2012
128115	Tauberbischofsheim	2014
128900	LRA Main-Tauber-Kreis	2011
135900	LRA Heidenheim	2013
136088	Aalen	2011
136900	LRA Ost-Alb-Kreis	2012
211000	Baden-Baden	2013
212000	Karlsruhe	2007
215007	Bretten	2011
215009	Bruchsal	2007
215017	Ettlingen	2016
215064	Östringen	2007
215096	Karlsbad	2010
215108	Rheinstetten	2015
215900	LRA Karlsruhe	2010
216007	Bühl	2012
216023	Iffezheim	2010
216041	Ottersweier	2012
216043	Rastatt	2013
216900	LRA Rastatt	2010
221000	Heidelberg	2007

222000	Mannheim	2012
225014	Buchen (Odenwald)	2011
225058	Mosbach	2016
225900	LRA Neckar-Odenwald	2010
226009	Brühl	2015
226013	Eberbach	2014
226018	Eppelheim	2015
226059	Neulußheim	2015
226062	Oftersheim	2016
226065	Rauenberg	2007
226068	Reilingen	2012
226081	Schönbrunn	2016
226095	Walldorf	2014
226096	Weinheim	2014
226098	Wiesloch	2007
226103	Sankt Leon-Rot	2014
226107	Hirschberg a.d.B	2012
226900	LRA Rhein-Neckar	2010
231000	Pforzheim	2012
235046	Nagold	2011
235050	Neuweiler	2012
235900	LRA Calw	2010
236031	Kieselbronn	2012
236050	Ötisheim	2015
236071	Remchingen	2016
236073	Neulingen	2015
236900	LRA Enzkreis	2009
237004	Baiersbronn	2014
237040	Horb	2007
237900	LRA Freudenstadt	2010
311000	Freiburg	2015
315006	Bad Krozingen	2009
315007	Badenweiler	2015
315020	Buchenbach	2012
315030	Eichstetten am Kaiserstuhl	2015
315115	Umkirch	2016
315133	Vogtsburg im Kaiserstuhl, Stadt	2016
315900	Landkreis Breisgau - Hochschwarzwald	2015
316011	Emmendingen	2010
316020	Kenzingen	2016
316056	Waldkirch	2013
316900	LRA Emmendingen	2012
317001	Achern	2012
317057	Kehl	2014
317067	Lautenbach	2012
317089	Oberkirch	2012
317096	Offenburg	2009
317118	Sasbachwalden	2016
317900	LRA Ortenaukreis	2011
325049	Rottweil	2012
325053	Schramberg	2016

325061	Vöhringen	2013
325072	Deisslingen (Landkreis RW)	2012
326012	Donaueschingen	2015
326052	St. Georgen im Schwarzwald	2010
327012	Durchhausen	2010
327020	Gunningen	2010
327049	Trossingen	2010
327050	Tuttlingen	2014
335043	Konstanz	2011
335063	Radolfzell	2013
335075	Singen	2013
335900	LRA Konstanz	2010
336004	Aifern	2016
336010	Böllen	2016
336025	Fröhnd	2016
336036	Hausen im Wiesental	2016
336043	Inzlingen	2014
336050	Lörrach	2012
336069	Rheinfelden	2011
336079	Schönau	2016
336080	Schönenberg	2016
336084	Steinen	2010
336089	Tunau	2016
336090	Utzenfeld	2016
336094	Wembach	2016
336096	Wieden	2016
336105	Grenzach-Wyhlen	2013
336900	LRA Lörrach	2011
337013	Bernau im Schwarzwald	2014
337062	Klettgau	2016
337065	Lauchringen	2012
337076	Murg	2015
337096	Bad Säckingen	2014
337108	Todtmoos	2010
337900	LRA Waldshut	2011
415900	LRA Reutlingen	2011
417047	Obernheim	2015
417079	Albstadt	2011
421000	Ulm	2011
425008	Amstetten	2011
425039	Erbach	2016
425900	LRA Alb-Donau-Kreis	2013
426014	Bad Schussenried	2012
426128	Gemeinde Warthausen	2016
426134	Schemmerhofen	2010
426900	LRA Biberach	2012
435000	LRA Bodenseekreis	2016
435057	Tettnang	2007
435059	Überlingen	2013
436003	Aichstetten (Landkreis RV)	2012
436010	Bad Wurzach	2013

436900	LRA Ravensburg	2009
437107	Stetten am kalten Markt	2008
437900	LRA Sigmaringen	2012

Unabhängig von der Meldung zur Kassenstatistik lag eine Ausnahmegenehmigung zur Erprobung der kaufmännischen Buchführung gemäß § 146 GemO für Wiesloch ab 1999 sowie für Rauenberg und Stetten am kalten Markt ab 2006 vor.

neu 2014	20 Doppiker (1 Stadtkreis, 19 ka Gemeinden)
2014	134 Doppiker (28 LKR, 8 SKR, 97 ka Gemeinden, KVJS)
neu 2015	28 Doppiker, 1 Stadtkreis, 1 Landkreis, 26 Ka-Gemeinden
2015	162 Doppiker (9 SKR, 29 LKR, 123 KA Gemeinden, KVJS)
neu 2016	35 Doppiker (34 KA Gemeinden, 1 LKR)
2016	197 Doppiker (9 SKR, 30 LKR, 157 KA Gemeinden, KVJS)

Anlage 3: Anschreiben zur Anfrage von Jahresabschlüssen

Betreff: Anfrage Jahresabschluss
Von: Nicole Ullrich <ullrich_nicole@studnet.hs-ludwigsburg.de>
Datum: 28.09.2016 21:11
An: <j.balaskas.stadt@buehl.de>

Sehr geehrte Frau Balaskas,

ich studiere im Masterstudiengang Public Management an der Hochschule in Ludwigsburg. In meiner Masterarbeit zum Thema Bilanzpolitik untersuche ich derzeit, welche bilanzpolitischen Instrumente das NKHR bietet und ob diese von den Kommunen in Baden-Württemberg genutzt werden.

Sie würden mich sehr unterstützen, wenn Sie mir Ihre letzten zwei Jahresabschlüsse inkl. Rechenschaftsbericht in digitaler Form für eine Bilanzanalyse zur Verfügung stellen.

Sollten die Dateien für einen Versand per Mail zu groß sein, kann ich Ihnen alternativ einen geschützten Zugang zu einem personalisierten Upload-Verzeichnis zuschicken. Geben Sie mir hierfür bei Bedarf bitte Bescheid.

Bei Rückfragen können Sie mich gerne per Mail oder unter 0175/3610333 kontaktieren.

Vielen Dank für Ihre Unterstützung.

Mit freundlichen Grüßen
Nicole Ullrich

Anlage 4: Analysierte Jahresabschlüsse

Die analysierten Jahresabschlüsse sind den Anlagen auf CD beigefügt.

2015	2014	2013
Bretten	Bretten	
Herrenberg	Herrenberg	
Lörrach	Lörrach	
Ludwigsburg	Ludwigsburg	
Ostfildern	Ostfildern	
Rottweil	Rottweil	
Schwäbisch-Hall	Schwäbisch-Hall	
Vaihingen an der Enz	Vaihingen an der Enz	
	Aalen	Aalen
	Albstadt	Albstadt
	Bad Mergentheim	Bad Mergentheim
	Göppingen	Göppingen
	Oberkirch	Oberkirch
	Offenburg	Offenburg
	Radolfzell	Radolfzell
	Wiesloch	Wiesloch

Anlage 5: Auswertung der Analyse von Jahresabschlüssen

Analyse von Jahresabschlüssen im Hinblick auf den Einsatz bilanzpolitischer Instrumente

	A2015	A2014	B2015	B2014	C2015	C2014
Datum der Feststellung			Juni 16	Mai 16	August 16	August 15
Bilanzansatzwahlrechte						
Befreiung von § 37 I GemHVO? (§38 IV GemHVO)	bis 1.000 €	bis 1.000 €	bis 410 €	bis 410 €	bis 1.000 €	bis 1.000 €
Sind geleistete Investitionszuschüsse aktiviert?	ja	ja	ja	ja	ja	ja
Wurden Wahlrückstellungen gebildet?	ja	ja	nein	nein	ja	ja
Welche Wahlrückstellungen wurden gebildet?	LOB, GPA-Prüfung, FAG/Kreisumlage, unterlassene Instandhaltung		keine	keine	Für ausstehende Erschließungsverpflichtungen, für ausstehende Zuschussverpflichtungen	
Rückstellungsquote (Rückstellungen/Gesamtkapital*100)	1,69%	1,44%	0,15%	0,18%	1,91%	1,66%
Anteil der sonstigen Rückstellungen an den Rückstellungen (Sonstige Rückstellungen/Rückstellungen*100)	83,43%	83,67%	0,00%	0,00%	79,61%	82,32%
Disagio als Rechnungsabgrenzungsposten?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Bewertungswahlrechte						
Abschreibungsquote (AfA/Anlagevermögen*100)	2,29%	2,41%	2,99%	2,18%	3,70%	3,55%
Pauschalwertberichtigungen?	ja	ja	nein	nein	nein	nein
Ausweiswahlrechte						
Anpassung Vorjahresbetrag?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Ausweis von Vermögen/Schulden, die unter mehrere Posten fallen?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Gliederungswahlrechte						
Empfangene Investitionszuweisungen/-beiträge Netto- oder Bruttoabbildung?	Netto	Netto	Brutto	Brutto	Brutto	Brutto
Abweichung von der Gliederung?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	nein	nein
Erläuterungswahlrechte						
Weitere Untergliederung der Posten?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe

ja = explizit im Jahresabschluss genannt
nein = explizit im Jahresabschluss genannt
keine Angabe = nichts dazu gefunden, daher Annahme nein

	D2015	D2014	E2015	E2014	F2015	F2014
Datum der Feststellung	November 16	November 15	Juni 16	Juni 15	Juli 16	Juli 15
Bilanzansatzwahlrechte						
Befreiung von § 37 I GemHVO? (§38 IV GemHVO)	bis 410 €	bis 410 €	keine Angabe	keine Angabe	bis 1.000 €	bis 1.000 €
Sind geleistete Investitionszuschüsse aktiviert?	ja	ja	ja	ja	ja	ja
Wurden Wahlrückstellungen gebildet?	nein	nein	ja	ja	nein	nein
Welche Wahlrückstellungen wurden gebildet?	nein	nein	FAG-/Kreisumlage	FAG-/Kreisumlage	nein	nein
Rückstellungsquote (Rückstellungen/Gesamtkapital*100)	0,04%	0,13%	0,15%	1,16%	0,03%	0,02%
Anteil der sonstigen Rückstellungen an den Rückstellungen (Sonstige Rückstellungen/Rückstellungen*100)	0,00%	0,00%	24,08%	90,69%	0,00%	0,00%
Disagio als Rechnungsabgrenzungsposten?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Bewertungswahlrechte						
Abschreibungsquote (AfA/Anlagevermögen*100)	2,76%	2,50%	2,53%	2,66%	2,90%	3,02%
Pauschalwertberichtigungen?	keine Angabe	keine Angabe	nein	nein	nein	nein
Ausweiswahlrechte						
Anpassung Vorjahresbetrag?	nein	nein	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Ausweis von Vermögen/Schulden, die unter mehrere Posten fallen?	nein	nein	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Gliederungswahlrechte						
Empfangene Investitionszuweisungen/-beiträge Netto- oder Bruttoabbildung?	Brutto	Brutto	Brutto	Brutto	Brutto	Brutto
Abweichung von der Gliederung?	nein	nein	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Erläuterungswahlrechte						
Weitere Untergliederung der Posten?	nein	nein	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden?	nein	nein	nein	nein	keine Angabe	keine Angabe

ja = explizit im Jahresabschluss genannt
nein = explizit im Jahresabschluss genannt
keine Angabe = nichts dazu gefunden, daher Annahme nein

	G2015	G2014	H2015	H2014	I20114	I2013
Datum der Feststellung	Juni 16	April 16	keine Angabe	keine Angabe	September 16	April 15
Bilanzansatzwahlrechte						
Befreiung von § 37 I GemHVO? (§38 IV GemHVO)	bis 1.000 €	bis 1.000 €	keine Angabe	keine Angabe	bis 1.000 €	bis 1.000 €
Sind geleistete Investitionszuschüsse aktiviert?	ja	ja	ja	ja	ja	ja
Wurden Wahlrückstellungen gebildet?	ja	ja	ja	ja	ja	ja
Welche Wahlrückstellungen wurden gebildet?	Übernahmeverpflichtung von Gleisrückbaukosten, Miete für die Straßenbeleuchtung, Finanzausgleichrückstellung für das Jahr 2017		ungewisse Verbindlichkeiten aus Steuernachzahlungen, Finanzausgleich, ausstehende Rechnungen des Ergebnishaushalts, Nachzahlungen aus Restabwicklung Sonderrechnungen		Prüfung durch die GPA, FAG-/Kreisrückstellung	
Rückstellungsquote (Rückstellungen/Gesamtkapital*100)	0,93%	0,16%	2,47%	1,35%	21,11%	21,52%
Anteil der sonstigen Rückstellungen an den Rückstellungen (Sonstige Rückstellungen/Rückstellungen*100)	82,29%	2,71%	74,89%	91,78%	95,79%	96,37%
Disagio als Rechnungsabgrenzungsposten?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Bewertungswahlrechte						
Abschreibungsquote (AfA/Anlagevermögen*100)	1,63%	1,59%	3,14%	3,15%	3,63%	3,47%
Pauschalwertberichtigungen?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	nein	nein
Ausweiswahlrechte						
Anpassung Vorjahresbetrag?	keine Angabe	keine Angabe	nein	nein	keine Angabe	keine Angabe
Ausweis von Vermögen/Schulden, die unter mehrere Posten fallen?	keine Angabe	keine Angabe	nein	nein	keine Angabe	keine Angabe
Gliederungswahlrechte						
Empfangene Investitionszuweisungen/-beiträge Netto- oder Bruttoabbildung?	Brutto	Brutto	Brutto	Brutto	Brutto	Brutto
Abweichung von der Gliederung?	keine Angabe	keine Angabe	nein	nein	keine Angabe	keine Angabe
Erläuterungswahlrechte						
Weitere Untergliederung der Posten?	keine Angabe	keine Angabe	nein	nein	keine Angabe	keine Angabe
Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden?	keine Angabe	keine Angabe	nein	nein	keine Angabe	keine Angabe

ja = explizit im Jahresabschluss genannt
nein = explizit im Jahresabschluss genannt
keine Angabe = nichts dazu gefunden, daher Annahme nein

	J2014	J2013	K2014	K2013	L2014	L2013
Datum der Feststellung	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	August 15	August 14
Bilanzansatzwahlrechte						
Befreiung von § 37 I GemHVO? (§38 IV GemHVO)	bis 1.000 €	bis 1.000 €	bis 410 €	bis 410 €	bis 410 €	bis 410 €
Sind geleistete Investitionszuschüsse aktiviert?	ja	ja	ja	ja	ja	ja
Wurden Wahlrückstellungen gebildet?	ja	ja	ja	ja	ja	ja
Welche Wahlrückstellungen wurden gebildet?	Rückstellungen für den Finanzausgleich		Stilllegung/Nachsorge von Erddeponien, FAG-Rückstellung		FAG-Rückstellung, größere Projekte des Bauunterhalts, Rückkauf der Straßenbeleuchtung	
Rückstellungsquote (Rückstellungen/Gesamtkapital*100)	3,25%	4,37%	1,28%	1,65%	3,68%	5,48%
Anteil der sonstigen Rückstellungen an den Rückstellungen (Sonstige Rückstellungen/Rückstellungen*100)	90,41%	90,75%	95,95%	92,62%	97,72%	95,36%
Disagio als Rechnungsabgrenzungsposten?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	nein	nein
Bewertungswahlrechte						
Abschreibungsquote (AfA/Anlagevermögen*100)	4,91%	5,07%	1,67%	2,00%	3,61%	6,02%
Pauschalwertberichtigungen?	nein	nein	ja	ja	nein	nein
Ausweiswahlrechte						
Anpassung Vorjahresbetrag?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	nein	nein
Ausweis von Vermögen/Schulden, die unter mehrere Posten fallen?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	nein	nein
Gliederungswahlrechte						
Empfangene Investitionszuweisungen/-beiträge Netto- oder Bruttoabbildung?	Brutto	Brutto	Brutto	Brutto	Brutto	Brutto
Abweichung von der Gliederung?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Erläuterungswahlrechte						
Weitere Untergliederung der Posten?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	nein	nein
Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden?	keine Angabe	keine Angabe	nein	nein	nein	nein

ja = explizit im Jahresabschluss genannt
nein = explizit im Jahresabschluss genannt
keine Angabe = nichts dazu gefunden, daher Annahme nein

	M2014	M2013	N2014	N2013	O2014	O2013
Datum der Feststellung	keine Angabe	keine Angabe	April 16	März 15	August 15	Januar 15
Bilanzansatzwahlrechte						
Befreiung von § 37 I GemHVO? (§38 IV GemHVO)	bis 410 €	bis 410 €	bis 410 €	bis 410 €	bis 410 €	bis 410 €
Sind geleistete Investitionszuschüsse aktiviert?	ja	ja	ja	ja	ja	ja
Wurden Wahlrückstellungen gebildet?	ja	ja	ja	ja	ja	ja
Welche Wahlrückstellungen wurden gebildet?	LOB und Winterdienst		Finanz- und Bauprüfungen durch die Gemeindeprüfungsanstalt, FAG-Rückstellungen		FAG-Rückstellung, aber momentan 0 €	
Rückstellungsquote (Rückstellungen/Gesamtkapital*100)	0,27%	0,24%	3,10%	3,42%	0,79%	1,05%
Anteil der sonstigen Rückstellungen an den Rückstellungen (Sonstige Rückstellungen/Rückstellungen*100)	71,55%	45,67%	73,37%	68,19%	0,00%	0,00%
Disagio als Rechnungsabgrenzungsposten?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Bewertungswahlrechte						
Abschreibungsquote (AfA/Anlagevermögen*100)	2,89%	3,05%	1,26%	1,07%	2,32%	2,24%
Pauschalwertberichtigungen?	ja	ja	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Ausweiswahlrechte						
Anpassung Vorjahresbetrag?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Ausweis von Vermögen/Schulden, die unter mehrere Posten fallen?	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Gliederungswahlrechte						
Empfangene Investitionszuweisungen/-beiträge Netto- oder Bruttoabbildung?	Brutto	Brutto	Brutto	Brutto	Brutto	Brutto
Abweichung von der Gliederung?	nein	nein	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Erläuterungswahlrechte						
Weitere Untergliederung der Posten?	nein	nein	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe
Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden?	nein	nein	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe

ja = explizit im Jahresabschluss genannt
nein = explizit im Jahresabschluss genannt
keine Angabe = nichts dazu gefunden, daher Annahme nein

	P2014	P2013	ja	ja in %	nein	nein in %	keine Angabe	k.A. in %	Durchschnitt
Datum der Feststellung	September 16	Juli 16							
Bilanzansatzwahlrechte									
Befreiung von § 37 I GemHVO? (§38 IV GemHVO)	bis 1.000 €	bis 1.000 €	7 x (1.000 €)	44%	7 x (410 €)	44%	2 x k.A.	13%	
Sind geleistete Investitionszuschüsse aktiviert?	ja	ja	32	100%	0	0%	0	0%	
Wurden Wahlrückstellungen gebildet?	ja	ja	26	81%	6	19%	0	0%	
Welche Wahlrückstellungen wurden gebildet?	Bau- und Finanzprüfung der Gemeindeprüfungsanstalt								
Rückstellungsquote (Rückstellungen/Gesamtkapital*100)	0,44%	0,33%							2,70%
Anteil der sonstigen Rückstellungen an den Rückstellungen (Sonstige Rückstellungen/Rückstellungen*100)	1,24%	0,80%							70,78%
Disagio als Rechnungsabgrenzungsposten?	keine Angabe	keine Angabe	0	0%	2	6%	30	94%	
Bewertungswahlrechte									
Abschreibungsquote (AfA/Anlagevermögen*100)	1,98%	1,96%							2,83%
Pauschalwertberichtigungen?	keine Angabe	keine Angabe	6	19%	14	44%	12	38%	
Ausweiswahlrechte									
Anpassung Vorjahresbetrag?	keine Angabe	keine Angabe	0	0%	6	19%	26	81%	
Ausweis von Vermögen/Schulden, die unter mehrere Posten fallen?	keine Angabe	keine Angabe	0	0%	6	19%	26	81%	
Gliederungswahlrechte									
Empfangene Investitionszuweisungen/-beiträge Netto- oder Bruttoabbildung?	Brutto	Brutto	1 x Netto	6%	15 x Brutto	94%			
Abweichung von der Gliederung?	keine Angabe	keine Angabe	0	0%	8	25%	24	75%	
Erläuterungswahlrechte									
Weitere Untergliederung der Posten?	keine Angabe	keine Angabe	0	0%	8	25%	24	75%	
Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden?	nein	nein	0	0%	14	44%	18	56%	

ja = explizit im Jahresabschluss genannt

nein = explizit im Jahresabschluss genannt

keine Angabe = nichts dazu gefunden, daher Annahme nein

	Bemerkungen
Datum der Feststellung	
Bilanzansatzwahlrechte	
Befreiung von § 37 I GemHVO? (§38 IV GemHVO)	
Sind geleistete Investitionszuschüsse aktiviert?	
Wurden Wahlrückstellungen gebildet?	
Welche Wahlrückstellungen wurden gebildet?	
Rückstellungsquote (Rückstellungen/Gesamtkapital*100)	
Anteil der sonstigen Rückstellungen an den Rückstellungen (Sonstige Rückstellungen/Rückstellungen*100)	Median: 83%
Disagio als Rechnungsabgrenzungsposten?	
Bewertungswahlrechte	
Abschreibungsquote (AfA/Anlagevermögen*100)	
Pauschalwertberichtigungen?	zuerst sollte hier die Pauschalwertberichtigungsquote erhoben werden. Es gab aber nur eine Kommune einen konkreten Wert an weshalb auf die Berechnung der Quote verzichtet wurde.
Ausweiswahlrechte	
Anpassung Vorjahresbetrag?	Anpassungen fanden aufgrund Berichtigungen der EÖB statt. Diese wurden als Sonderfall angesehen und hier nicht berücksichtigt.
Ausweis von Vermögen/Schulden, die unter mehrere Posten fallen?	2 Kommunen verwiesen hier auf die Teilung von Grundstücken nach der Nutzung auf verschiedene Bilanzpositionen. Da durch die Teilung allerdings korrekte Zuordnung stattfindet, wurden diese Angaben hier nicht berücksichtigt.
Gliederungswahlrechte	
Empfangene Investitionszuweisungen/-beiträge Netto- oder Bruttoabbildung?	
Abweichung von der Gliederung?	
Erläuterungswahlrechte	
Weitere Untergliederung der Posten?	
Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden?	

ja = explizit im Jahresabschluss genannt
nein = explizit im Jahresabschluss genannt
keine Angabe = nichts dazu gefunden, daher Annahme nein

Anlage 6: Anschreiben zum Fragebogen

Betreff: Umfrage für eine Masterarbeit zur Bilanzpolitik im NKHR
Von: Nicole Ullrich <ullrich_nicole@studnet.hs-ludwigsburg.de>
Datum: 22.10.2016 10:46
An: Frau Heine <carina.heine@bad-wurzach.de>

Sehr geehrte Frau Heine,

mein Name ist Nicole Ullrich, ich arbeite in der Kämmerei der Stadtverwaltung Böblingen und studiere berufsbegleitend im Masterstudiengang Public Management an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg. In meiner Masterarbeit untersuche ich derzeit, ob Kommunen im NKHR bilanzpolitische Instrumente einsetzen, um ihren Jahresabschluss zu gestalten und welche Ziele gegebenenfalls damit verfolgt werden. Das Thema Bilanz und Jahresabschluss interessiert mich persönlich, da ich in Böblingen für die Eröffnungsbilanz zuständig war und wir derzeit an unserem ersten Jahresabschluss nach dem NKHR arbeiten.

Ich würde mich sehr darüber freuen, wenn Sie mich unterstützen und an meiner etwa 10-minütigen Umfrage teilnehmen. Die Umfrage läuft bis 11. November und richtet sich an alle Kommunen, die bereits ein komplettes Haushaltsjahr doppisch gebucht haben. Es kommt dabei nicht darauf an, ob Sie bereits einen Jahresabschluss nach dem NKHR fertiggestellt haben. Die Auswertung erfolgt anonymisiert.

Um an der Umfrage teilzunehmen, klicken Sie bitte auf diesen Link: http://nicoleullrich.de/umfragen/index.php/613467?token=72bEZxpa67fDel5&lang=de

Ich bedanke mich herzlich für Ihre Unterstützung! Bei Rückfragen erreichen Sie mich per Mail an Ullrich_Nicole@studnet.hs-ludwigsburg.de oder telefonisch unter 0175/3610333.

Mit freundlichen Grüßen
Nicole Ullrich

Wenn Sie an der Umfrage nicht teilnehmen und keine weiteren Erinnerungen erhalten möchten, klicken Sie bitte auf den folgenden Link:
http://nicoleullrich.de/umfragen/index.php/optout/tokens/613467?langcode=de&token=72bEZxpa67fDel5

Betreff: Erinnerung Umfrage für eine Masterarbeit zur Bilanzpolitik im NKHR
Von: Nicole Ullrich <ullrich_nicole@studnet.hs-ludwigsburg.de>
Datum: 06.11.2016 20:28
An: Frau Heine <carina.heine@bad-wurzach.de>

Sehr geehrte Frau Heine,

vor kurzem habe ich Sie anlässlich meiner Masterarbeit zu einer Umfrage mit dem Thema Bilanzpolitik im NKHR eingeladen.

Sie haben noch bis Freitag (11. November) die Möglichkeit an meiner Umfrage teilzunehmen. Ich würde mich sehr darüber freuen, wenn Sie mich unterstützen und an meiner etwa 10-minütigen Umfrage teilnehmen. Die Auswertung erfolgt anonymisiert.

Um an der Umfrage teilzunehmen, klicken Sie bitte auf diesen Link: http://nicoleullrich.de/umfragen/index.php/613467?token=72bEZxpa67fDel5&lang=de

Bei Rückfragen erreichen Sie mich per Mail an Ullrich_Nicole@studnet.hs-ludwigsburg.de oder telefonisch unter 0175/3610333.

Mit freundlichen Grüßen
Nicole Ullrich

Anlage 7: Fragebogen zur Online-Befragung

Bilanzpolitische Instrumente im NKHR

Zwischengespeicherte Umfrage laden Umfrage verlassen und Antworten löschen

Bilanzpolitische Instrumente im NKHR

Sehr geehrte Damen und Herren,

ich studiere im Masterstudiengang Public Management an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg. In meiner Masterarbeit untersuche ich derzeit, ob Kommunen im NKHR bilanzpolitische Instrumente einsetzen, um ihren Jahresabschluss zu gestalten und welche Ziele gegebenenfalls damit verfolgt werden.

Dieser Fragebogen richtet sich an alle Kommunen, die bereits ein komplettes Haushaltsjahr doppisch gebucht haben. Es kommt dabei nicht darauf an, ob Sie bereits einen Jahresabschluss nach dem NKHR festgestellt haben.

Die Beantwortung des Fragebogens dauert etwa 10 Minuten. Die Auswertung erfolgt anonymisiert.

Ich bedanke mich herzlich für Ihre Unterstützung! Bei Rückfragen erreichen Sie mich unter Ullrich_Nicole@studnet.hs-ludwigsburg.de oder unter 0175/3610333.

Mit freundlichen Grüßen
Nicole Ullrich

Weiter

Bilanzpolitische Instrumente im NKHR

Später fortfahren | Umfrage verlassen und Antworten löschen

0%

Statistische Daten

* Wie viele Einwohner hat Ihre Kommune?

In dieses Feld dürfen nur Zahlen eingegeben werden.

* Wann haben Sie auf das NKHR umgestellt?

* Wie viele Jahresabschlüsse nach dem NKHR haben Sie bereits aufgestellt?

In dieses Feld dürfen nur Zahlen eingegeben werden.

* Erstellen Sie einen Doppelhaushalt?

- Ja
- Nein

Zurück | Weiter

Bilanzpolitische Instrumente im NKHR

Später fortfahren | Umfrage verlassen und Antworten löschen

14%

Teil A – Betreiben Kommunen Bilanzpolitik?

Unter Bilanzpolitik versteht man die bewusste, auf die Ziele der Kommune ausgerichtete, zweckorientierte Gestaltung des Jahresabschlusses im Rahmen der rechtlich zulässigen Möglichkeiten.

* Würden Sie sagen, dass Ihre Stadt bewusst Bilanzpolitik betreibt?

- ○ Ja
- ○ Nein

* Würden Sie sagen, dass Ihre Stadt bewusst Bilanzpolitik betreibt?

- ◉ Ja
- ○ Nein

* Wem ordnen Sie folgende Aussagen in Ihrer Kommune zu? (Mehrfachauswahl möglich)

	Kämmerei	anderes Fachamt	Bürgermeister/ Beigeordneter	Gemeinderat/ Stadtrat
Die Bilanzpolitik wird gestaltet von:	☐	☐	☐	☐
Interesse an einer Bilanzpolitik hat:	☐	☐	☐	☐
Einblicke in die Bilanzpolitik hat:	☐	☐	☐	☐

* Würden Sie sagen, dass Ihre Stadt bewusst Bilanzpolitik betreibt?

- ○ Ja
- ◉ Nein

Warum sind Sie der Ansicht, dass Ihre Stadt keine Bilanzpolitik betreibt?

Inwieweit stimmen Sie folgenden Aussagen zum Jahresabschluss zu:

	Stimme voll zu	Stimme eher zu	Stimme weniger zu	Stimme nicht zu
Der Jahresabschluss ermöglicht dem Gemeinderat eine schnelle Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Kommune.	○	○	○	○
Der Jahresabschluss ermöglicht dem Bürger eine schnelle Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Kommune.	○	○	○	○
Aufgrund örtlicher Besonderheiten sind Jahresabschlüsse verschiedener Städte nicht vergleichbar.	○	○	○	○
Die GemHVO lässt bei der Erstellung des Jahresabschlusses ausreichend Spielraum zur Berücksichtigung örtlicher Besonderheiten.	○	○	○	○

Inwieweit stimmen Sie folgenden Aussagen zur Bilanzpolitik zu:

	Stimme voll zu	Stimme eher zu	Stimme weniger zu	Stimme nicht zu
Eine Kommune benötigt eine Gesamtstrategie, die finanzielle und wirtschaftliche Aspekte berücksichtigt.	○	○	○	○
Die Bilanzpolitik muss dieser Gesamtstrategie folgen.	○	○	○	○
Die Bilanzpolitik kann eine eigene Strategie verfolgen.	○	○	○	○

Zurück Weiter

Bilanzpolitische Instrumente im NKHR

Später fortfahren | Umfrage verlassen und Antworten löschen

28%

Teil B – Welche bilanzpolitischen Instrumente verwendet Ihre Kommune?

* Nutzen Sie folgende Wahlmöglichkeiten der GemHVO?

	ja	nein
Wahlrückstellungen (§ 41 II GemHVO)	○	○
Aktivierung von notwendiger Erstausstattung (§ 46 II S. 2 GemHVO)	○	○
Degressive Abschreibung oder Leistungsabschreibung (§ 46 I S. 3 GemHVO)	○	○
Ansatz von geleisteten Investitionszuschüssen als Sonderposten (§ 40 IV S. 1 GemHVO)	○	○

* Für welche Wahlmöglichkeit haben Sie sich entschieden?

	Obergrenze	Untergrenze	teils/teils
Herstellungskosten (§ 44 II, III GemHVO)	○	○	○

* Für welche Wahlmöglichkeit haben Sie sich entschieden?

	Bruttomethode	Nettomethode
Ausweis von empfangenen Investitionszuschüssen (§ 40 IV S. 2 GemHVO)	○	○

Zurück | Weiter

Bilanzpolitische Instrumente im NKHR

Später fortfahren | Umfrage verlassen und Antworten löschen

42%

Teil B – Welche bilanzpolitischen Instrumente verwendet Ihre Kommune?

* Bei folgenden Themen haben Sie einen Ermessensspielraum.
Für wie groß halten Sie Ihren Ermessensspielraum aufgrund politischer/strategischer Zielsetzungen unterschiedlich zu verfahren?

	Sehr großer Spielraum	Großer Spielraum	Geringer Spielraum	Kein Spielraum
Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand	○	○	○	○
Bildung von Rückstellungen	○	○	○	○
Auflösung von Rückstellungen	○	○	○	○
Außerplanmäßige Abschreibung aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung	○	○	○	○
Wertaufholung aufgrund des Wegfalls einer voraussichtlich dauernden Wertminderung	○	○	○	○
Bemessung von Pauschalwertberichtigungen	○	○	○	○

Zurück | Weiter

Bilanzpolitische Instrumente im NKHR

Später fortfahren | Umfrage verlassen und Antworten löschen

57%

Teil B – Welche bilanzpolitischen Instrumente verwendet Ihre Kommune?

* An welcher Grenze der Abschreibungstabelle für Baden-Württemberg orientieren sich Ihre Nutzungsdauern bei Vermögensgegenständen?

- ○ überwiegend an der oberen Grenze
- ○ überwiegend an der unteren Grenze

* Werden Rückstellungen bei Ihnen abgezinst?

- ○ ja
- ○ nein
- ○ teilweise

* Werden Rückstellungen bei Ihnen abgezinst?

- ● ja
- ○ nein
- ○ teilweise

* Mit welchem Zinssatz?

* Werden Rückstellungen bei Ihnen abgezinst?

- ○ ja
- ○ nein
- ● teilweise

* Bei welchen Rückstellungen?

* Mit welchem Zinssatz?

Wie groß ist die Wahrscheinlichkeit, dass Sie folgende Sachverhalte gestalten, um Ihren Jahresabschluss zu beeinflussen?

	wird bereits praktiziert	große Wahrscheinlichkeit	geringe Wahrscheinlichkeit	kommt nicht in Frage
Wahl des Zeitpunktes (vor oder nach dem Bilanzstichtag) für den Verkauf von Vermögensgegenständen, bei denen stille Reserven aufgedeckt werden.	○	○	○	○
Beschleunigung oder Verzögerung von Investitionen, um den Abschreibungsbeginn zu beeinflussen.	○	○	○	○
Verschieben von Reparaturmaßnahmen vor oder nach den Bilanzstichtag.	○	○	○	○
Verlagerung von rückstellungsrelevanten Ereignissen (Bsp. Zeitpunkt einer Klageerhebung) vor oder nach den Bilanzstichtag.	○	○	○	○

Gibt es weitere Geschäftsvorfälle, die Sie im Hinblick auf Ihren Jahresabschluss gestalten?

Zurück

Weiter

Bilanzpolitische Instrumente im NKHR Später fortfahren Umfrage verlassen und Antworten löschen

71%

Teil C – Warum betreiben Kommunen Bilanzpolitik?

* Welche Relevanz haben folgende Aspekte für Sie bei der Gestaltung Ihres Jahresabschlusses

	sehr wichtig	wichtig	weniger wichtig	unwichtig
Erreichen des Haushaltsausgleichs	○	○	○	○
Einhaltung des Planansatzes	○	○	○	○
Verstetigung des Jahresergebnisses	○	○	○	○
Darstellung eines positiveren Ergebnisses	○	○	○	○
Darstellung eines schlechteren Ergebnisses	○	○	○	○
Vermeidung eines Haushaltssicherungskonzeptes	○	○	○	○

* Wie groß ist die Wahrscheinlichkeit, dass Sie Ihren Jahresabschluss positiver darstellen um

	wird bereits praktiziert	große Wahrscheinlichkeit	geringe Wahrscheinlichkeit	kommt nicht in Frage
die Kreditwürdigkeit der Kommune zu verbessern	○	○	○	○
eine bessere Zahlungsfähigkeit der Kommune darzustellen	○	○	○	○
die Attraktivität Ihrer Kommune für Einwohner und Gewerbetreibende zu steigern	○	○	○	○
das Abschneiden im interkommunalen Vergleich zu verbessern	○	○	○	○
das Wahlverhalten der Bürger zu beeinflussen durch Darstellung guter Haushaltsführung	○	○	○	○

* Wie groß ist die Wahrscheinlichkeit, dass Sie Ihren Jahresabschluss negativer darstellen um

	wird bereits praktiziert	große Wahrscheinlichkeit	geringe Wahrscheinlichkeit	kommt nicht in Frage
Steuer-/Gebühren-/Abgabenerhöhungen zu rechtfertigen	○	○	○	○
vermehrt an Fördergelder/Zuschüsse zu gelangen	○	○	○	○
nicht zwingend notwendige Investitionsprojekte zu vermeiden	○	○	○	○
die Erwartungshaltung der Einwohner und Gewerbetreibenden zur kommunalen Infrastruktur zu reduzieren	○	○	○	○
die Erwartungshaltung der Gemeinderäte zu reduzieren	○	○	○	○

Gibt es weitere Gründe für Sie, Ihren Jahresabschluss zu gestalten?

Zurück

Weiter

Bilanzpolitische Instrumente im NKHR

Später fortfahren | Umfrage verlassen und Antworten löschen

85%

Teil C – Warum betreiben Kommunen Bilanzpolitik?

Wie wichtig sind Ihnen folgende Zielsetzungen bei der Gestaltung Ihres Jahresabschlusses?

	sehr wichtig	wichtig	weniger wichtig	unwichtig
Beeinflussung des Verhaltens der Mitarbeiter (Bsp. hinsichtlich Wirtschaftlichkeit)	○	○	○	○
Beeinflussung des Verhaltens des Gemeinderates (Bsp. hinsichtlich sparen, Prioritäten setzen)	○	○	○	○
Beeinflussung des Verhaltens der Einwohner (Bsp. hinsichtlich der Übernahme von Aufgaben durch Ehrenamtliche)	○	○	○	○
Beeinflussung der Meinungsbildung externer Bilanzadressaten (Bsp. Kommunalaufsicht)	○	○	○	○
Beeinflussung der Meinungsbildung der Öffentlichkeit (Bsp. hinsichtlich Image der Stadt)	○	○	○	○
Beeinflussung der Meinungsbildung von Mitarbeitern (Bsp. hinsichtlich Arbeitgeberimage)	○	○	○	○
Beeinflussung der Meinungsbildung der Einwohner (Bsp. hinsichtlich Bürgerengagement, Zusammenhalt innerhalb der Kommune)	○	○	○	○
Sonstiges:	○	○	○	○
Sonstiges:	○	○	○	○
Sonstiges:	○	○	○	○

Zurück | Absenden

Bilanzpolitische Instrumente im NKHR

Später fortfahren

Umfrage verlassen und Antworten löschen

Herzlichen Dank für Ihre Teilnahme!

Anlage 8: Auswertung der schriftlichen Befragung

Statistische Angaben:

1.1 Wie viele Einwohner hat Ihre Kommune?

	Anzahl	%
< 5.000	11	15,5%
5.000-10.000	17	23,9%
10.001-20.000	14	19,7%
20.001-40.000	15	21,1%
40.001-100.000	12	16,9%
>100.000	2	2,8%
∑	71	100%

1.2 Wann haben Sie auf das NKHR umgestellt?

	Anzahl	%
bis 2010	13	18,3%
2011-2012	23	32,4%
2013-2014	20	28,2%
2015	15	21,1%
∑	71	100%

1.3 Wie viele Jahresabschlüsse nach dem NKHR haben Sie bereits aufgestellt?

	Anzahl	%
0	17	23,9%
1	9	12,7%
2	6	8,5%
3	8	11,3%
4	10	14,1%
5	11	15,5%
6	4	5,6%
9	4	5,6%
10	1	1,4%
16	1	1,4%
∑	71	100%

1.4 Erstellen Sie einen Doppelhaushalt?

	Anzahl	%
Ja	9	12,7%
Nein	62	87,3%
∑	71	100%

1.4.1 Seit wann erstellen Sie einen Doppelhaushalt?

	Anzahl	%
keine Angabe	1	11,1%
1997	1	11,1%
2000	1	11,1%
2005	2	22,2%
2008	1	11,1%
2011	1	11,1%
2016	1	11,1%
2017	1	11,1%
∑	9	100%

Teil A: Betreiben Kommunen Bilanzpolitik?

2.1 Würden Sie sagen, dass Ihre Stadt bewusst Bilanzpolitik betreibt?

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		bis 2010		2011-2012		2013-2014		2015	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	An-zahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Ja	32	45,1%	3	27,3%	8	47,1%	5	35,7%	9	60,0%	5	41,7%	2	100,0%	7	53,8%	14	60,9%	8	40,0%	3	20,0%
Nein	39	54,9%	8	72,7%	9	52,9%	9	64,3%	6	40,0%	7	58,3%	0	0,0%	6	46,2%	9	39,1%	12	60,0%	12	80,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	13	100%	23	100%	20	100%	15	100%

2.1.1 Wem ordnen Sie folgende Aussagen in Ihrer Kommune zu? (Mehrfachauswahl möglich)

Die Bilanzpolitik wird gestaltet von:

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Kämmerei	31	62,0%	3	75,0%	8	66,7%	4	50,0%	9	75,0%	5	45,5%	2	66,7%
anderes Fachamt	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Bürgermeister/ Beigeordneter	14	28,0%	1	25,0%	3	25,0%	3	37,5%	2	16,7%	4	36,4%	1	33,3%
Gemeinderat/ Stadtrat	5	10,0%	0	0,0%	1	8,3%	1	12,5%	1	8,3%	2	18,2%	0	0,0%
∑	50	100%	4	100%	12	100%	8	100%	12	100%	11	100%	3	100%

Interesse an einer Bilanzpolitik hat:

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Kämmerei	26	42,6%	2	50,0%	7	50,0%	4	44,4%	7	35,0%	4	36,4%	2	66,7%
anderes Fachamt	3	4,9%	0	0,0%	1	7,1%	0	0,0%	1	5,0%	1	9,1%	0	0,0%
Bürgermeister/ Beigeordneter	16	26,2%	1	25,0%	3	21,4%	3	33,3%	5	25,0%	3	27,3%	1	33,3%
Gemeinderat/ Stadtrat	16	26,2%	1	25,0%	3	21,4%	2	22,2%	7	35,0%	3	27,3%	0	0,0%
∑	61	100%	4	100%	14	100%	9	100%	20	100%	11	100%	3	100%

Einblicke in die Bilanzpolitik hat:

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Kämmerei	30	47,6%	3	100,0%	8	47,1%	4	36,4%	9	47,4%	4	40,0%	2	66,7%
anderes Fachamt	4	6,3%	0	0,0%	2	11,8%	1	9,1%	1	5,3%	0	0,0%	0	0,0%
Bürgermeister/ Beigeordneter	17	27,0%	0	0,0%	4	23,5%	4	36,4%	5	26,3%	3	30,0%	1	33,3%
Gemeinderat/ Stadtrat	12	19,0%	0	0,0%	3	17,6%	2	18,2%	4	21,1%	3	30,0%	0	0,0%
∑	63	100%	3	100%	17	100%	11	100%	19	100%	10	100%	3	100%

2.1.2 Warum sind Sie der Ansicht, dass Ihre Stadt keine Bilanzpolitik betreibt?

29 Antworten
10 keine Antwort

Kategorisierung		Antwort
1	2	Bilanzpolitik in öffentlichen Haushalten ist entweder nach den Gesetzen und Verordnungen nicht möglich, oder der Nutzen davon ist sehr gering. Bilanzpolitik in der freien Wirtschaft dient der Steuerersparnis und um Aktionäre und Investoren zu überzeugen.
3		Wir haben noch keinen Jahresabschluss erstellt.
4		da noch keine konkreten Zieldefinierungen vorliegen
4		Weil sich durch die Einführung des NKHR im Gemeinderat nichts geändert hat. Die strategische Ausrichtung ist ein Wunschdenken, das einen Gemeinderat der die örtlichen Interessen im Blick hat, nur an zweiter STelle interssiert
2		In der städtischen Kommunalpolitik zählt nach wie vor nur, wie viel Geld maximal eingesetzt werden kann. Da das Vermögen damals eher zu defensiv bewertet wurde, sind die Abschreibungen bislang gut zu erwirtschaften. Somit konnte der Ergebnishaushalt meistens und die Ergebnisrechnung bislang immer ausgeglichen werden bzw. es wurden Rücklagen angesammelt. Somit wird im Finanzhaushalt sämtliche nicht z.B. durch Ermächtigungsübertragungen gebundene Liquidität für neue Investitionen eingesetzt. Möglichkeiten, das Ergebnis der Ergebnisrechnung durch Bilanzpolitik zu beeinflussen sind in der Kämmerei bekannt, wurden aber bislang nicht eingesetzt.
5		zu komplex
3		Dazu kann ich noch keine Aussage machen, da wir noch am Jahresabschluss 2015 arbeiten. Es fehlt uns noch die Eröffnungsbilanz zum 1.1.2015. Tendenz: Möglichst geringe AHK-Werte, möglichst geringe Abschreibungen. Unser Ergebnishaushalt verträgt keine hohen Abschreibungen.
1		Formelle Bilanzpolitik: Bilanz erfolgt auf Grundlage der vom Rechenzentrum vorgegebenen Struktur. Materielle Bilanzpolitik: Spielräume bei der Abgrenzung Herstellungsaufwand/Erhaltungsaufwand werden, wenn überhaupt, nur in den Bereichen Wasserversorgung /Abwasserbeseitigung genutzt.
1		Es soll keine Verfälschung der Zahlen geben, auch wenn dies steuerbar erscheint
3		Noch keine Erfahrungen

4		Wir treffen aus finanziellen Gesichtspunkten heraus bilanzielle Entscheidungen von kurz- bis langfristiger Dauer. Eine fundierte, auf unsere Ziele ausgerichtete Bilanzgestaltung in wissenschaftlichem Sinne besteht jedoch nicht. Hierzu fehlen bislang noch die Zeitfenster und die notwendigen Zielvorgaben.
4		Instrumentarien wie ein Kennzahlensystem oder ein flächendeckendes Controlling sowie Zielvereinbarungen sind bisher noch nicht vollständig umgesetzt worden.
4		Das Bewusstsein sowohl der Verwaltung als auch des Gemeinderates ist noch nicht soweit ausgereift, dass dies der Fall sein könnte. Auch wenn wir bereits den dritten doppischen HH aufstellen und zwei HH-Jahre doppisch gebucht haben, so war noch garnicht die Zeit übrig, bewusst Bilanzpolitik zu betreiben. Wichtig war zunächst, den ersten doppischen Jahresabschluss zu erstellen und (vergangenes Jahr) die Eröffnungsbilanz.
4		Verwaltungsspitze und Politik befassen sich erst mit dem fertigen Ergebnis und sind bisher mit den Instrumenten noch nicht sehr vertraut; keine direkten Vorgaben
4		Bilanzwirtschaftliche Erwägungen sind aktuell noch nicht im Fokus der politischen Entscheidungsgremien. Es fehlen vor allem noch die notwendigen Grundlagen und Daten, um mögliche bilanzielle Auswirkungen darzustellen. Ich gehe aber davon aus, dass - sobald die Eröffnungsbilanz und eine erste Jahresbilanz vorliegen - finanzielle Entscheidungen mehr und mehr auch mit Blick auf die bilanziellen Auswirkungen hin getroffen werden. Das heisst jedoch nicht, dass in die Entscheidungsprozesse nicht schon jetzt Folgekostenberechnungen usw. nachhaltig einfließen und mit dem Vermögen der Stadt umsichtig umgegangen wird.
2		Bilanzkennzahlen sind kein Bestandteil der Beratung zum Jahresabschluss. Die Bilanz wird lediglich in der internen Betrachtung der Finanzverwaltung genutzt.
4		Da wir erst vor kurzem umgestellt haben und erst einen Jahresabschluss und somit neben der Eröffnungsbilanz erst eine Bilanz erstellt haben kann noch nicht von einer Bilanzpolitik gesprochen werden. Das wird sich in den kommenden Jahren erst aufbauen.
3		Eröffnungsbilanz liegt noch nicht vor. Im Rahmen der Eröffnungsbilanz und der Auslegung der Bewertungsrichtlinien wird allerdings Bilanzpolitik betrieben.
3		Da das NKHR bei uns noch ganz neu ist und wir derzeit einige wichtige Projekte am Laufen haben, haben sich der Gemeinderat und der scheidende Bürgermeister noch nicht umfassend mit der Thematik auseinandergesetzt.
1		Der Gesetzgeber lässt mit seinen Regelung zur Bewertung sowie zur "Gestaltung" der Bilanz kaum Spielraum. Lediglich in wenigen Ausnahmen besteht Gestaltungs-/Bewertungsfreiheit durch den Gesetzgeber, z. B. § 41 (2) GemHVO (Wahlrückstellungen). Wir orientieren uns sehr nah am Gesetzestext und betreiben daher keine Bilanzpolitik
2		Die Kämmerei sieht die Sache rein sachlich und nicht politisch. Die Eröffnungsbilanz steht kurz vor dem Abschluss. Das Thema Bilanz war insofern in der Kommunalpolitik (Bürgermeister und Gemeinderat) noch nicht Thema. Ob die Politik danach die Möglichkeiten einer Bilanzpolitik erkennt und aufgreift, bleibt abzuwarten.
3		Antwort eher Jein: Die Zahl der Jahresabschlüsse noch zu gering. Durch Kennzahlenvergleich aber schon Teil einer Bilanzpolitik .
1	2	* Wenig rechtlicher Spielraum im laufenden Betrieb, allenfalls zur EÖB (z.B. Verzicht auf Inv.zuschüsse) * Thema relativ unbedeutend aufgrund Größe der Gemeinde * Wenig Interesse im GR an finanzpolitischen Fragen, Hauptsache die "groben" Zahlen passen ;)
2		Mit Ausnahme der Bewertung von Straßenflächen, wo man laut Bilanzierungsleitfaden recht frei ist, so lange man es nur gut begründen kann, gelten recht einfache Regeln, was Aktivierung und Abschreibung von Investitionen anbelangt, sodass hier für die Stadt nur wenig Spielräume vorhanden sind. Bspw. war bei uns zunächst angedacht, aufgrund des momentan sehr guten Ergebnisses bei der Gewerbesteuer, FAG-Rückstellungen zu bilden. (Folge eins guten Ergebnisses ist in 2 Jahren eine höhere FAG-Umlage). Allerdings gibt es auch hier keine größeren Spielräume: Wenn einmal eine Rückstellung für diesen Tatbestand gebildet wurde, muss diese aufgrund der Bilanzkontinuität auch in den kommenden Jahren, wenn nötig gebildet werden. Die Stadt hat daher auf die Bildung von Rückstellungen verzichtet, da dies in einem schlechten Haushaltsjahr den Haushalt zusätzlich extrem belasten würde.
4		Weil die kamerale Denkweise nach dem ersten Jahresabschluss immer noch in den Köpfen der Beteiligten ist.

4		Wir haben unser Vermögen in unserer Eröffnungsbilanz nach Möglichkeit mit den Anschaffungs- und Herstellungkosten bewertet. Da bei uns fast alle Rechnungsdaten aufzufinden waren, haben wir sehr wenige Vereinfachungsregeln angewandt. Vor allem bei diesen Vereinfachungsregeln ist unserer Ansicht nach schon bei der ERöffnungsbilanz Bilanzpolitik möglich. Z.B. können je nach Bewertungsmethode Gebäudewerte oder Infrastrukturvermögen stark abweichen, was sich natürlich auf das Eigenkapital der Gemeinde auswirkt. Bei den normalen Jahresabschlüssen hat die Gemeinde -- (vom Verfasser nachträglich anonymisiert) bislang keine Bilanzpolitik betrieben, z.B. wurden nur Pflicht-Rückstellungen gebildet, aber keine Wahlmöglichkeiten in Betracht gezogen. Bei den künftigen Jahresabschlüssen wird eventuell auch mehr Bilanzpolitik betrieben.
3		Weil noch keine Jahresabschlüsse vorliegen
4		Bkilanzpolitik würde bedeuten, dass sich der Gemeinderat bei seinen Entscheidungen zumindest an der mittelfristigen Finanz-/ bilanzplanung orientiert. Passiert aber nicht.
1		Wahrheit und Klarheit gehen vor.

Kategorisierung vorgenommen nach:

1 Nicht zugelassen
2 Nutzen sehr gering / Keine Notwendigkeit
3 Noch kein Jahresabschluss vorhanden
4 Noch keine Ziele/Strategie vorhanden
5 Zu komplex

Ergebnis:

6 Nicht zugelassen
6 Nutzen sehr gering / Keine Notwendigkeit
7 Noch kein Jahresabschluss vorhanden
11 Noch keine Ziele/Strategie vorhanden
1 Zu komplex

2.2 Inwieweit stimmen Sie folgenden Aussagen zum Jahresabschluss zu:

Der Jahresabschluss ermöglicht dem Gemeinderat eine schnelle Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Kommune.

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Stimme voll zu	32	45,1%	3	27,3%	8	47,1%	9	64,3%	9	60,0%	2	16,7%	1	50,0%
Stimme eher zu	29	40,8%	6	54,5%	5	29,4%	3	21,4%	5	33,3%	9	75,0%	1	50,0%
Stimme weniger zu	10	14,1%	2	18,2%	4	23,5%	2	14,3%	1	6,7%	1	8,3%	0	0,0%
Stimme nicht zu	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

Der Jahresabschluss ermöglicht dem Bürger eine schnelle Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Kommune.

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Stimme voll zu	5	7,0%	0	0,0%	2	11,8%	2	14,3%	0	0,0%	0	0,0%	1	50,0%
Stimme eher zu	34	47,9%	3	27,3%	7	41,2%	7	50,0%	9	60,0%	7	58,3%	1	50,0%
Stimme weniger zu	27	38,0%	4	36,4%	7	41,2%	5	35,7%	6	40,0%	5	41,7%	0	0,0%
Stimme nicht zu	5	7,0%	4	36,4%	1	5,9%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

Aufgrund örtlicher Besonderheiten sind Jahresabschlüsse verschiedener Städte nicht vergleichbar.

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Stimme voll zu	33	46,5%	7	63,6%	8	47,1%	8	57,1%	4	26,7%	5	41,7%	1	50,0%
Stimme eher zu	20	28,2%	2	18,2%	6	35,3%	2	14,3%	7	46,7%	3	25,0%	0	0,0%
Stimme weniger zu	16	22,5%	2	18,2%	3	17,6%	3	21,4%	3	20,0%	4	33,3%	1	50,0%
Stimme nicht zu	2	2,8%	0	0,0%	0	0,0%	1	7,1%	1	6,7%	0	0,0%	0	0,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

Die GemHVO lässt bei der Erstellung des Jahresabschlusses ausreichend Spielraum zur Berücksichtigung örtlicher Besonderheiten.

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Stimme voll zu	5	7,0%	0	0,0%	2	11,8%	1	7,1%	0	0,0%	2	16,7%	0	0,0%
Stimme eher zu	40	56,3%	5	45,5%	10	58,8%	10	71,4%	10	66,7%	5	41,7%	0	0,0%
Stimme weniger zu	23	32,4%	6	54,5%	3	17,6%	3	21,4%	5	33,3%	4	33,3%	2	100,0%
Stimme nicht zu	3	4,2%	0	0,0%	2	11,8%	0	0,0%	0	0,0%	1	8,3%	0	0,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

2.3 Inwieweit stimmen Sie folgenden Aussagen zur Bilanzpolitik zu:

Eine Kommune benötigt eine Gesamtstrategie, die finanzielle und wirtschaftliche Aspekte berücksichtigt.

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Stimme voll zu	44	62,0%	6	54,5%	13	76,5%	6	42,9%	10	66,7%	9	75,0%	0	0,0%
Stimme eher zu	26	36,6%	5	45,5%	4	23,5%	7	50,0%	5	33,3%	3	25,0%	2	100,0%
Stimme weniger zu	1	1,4%	0	0,0%	0	0,0%	1	7,1%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Stimme nicht zu	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

Die Bilanzpolitik muss dieser Gesamtstrategie folgen.

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Stimme voll zu	19	26,8%	4	36,4%	7	41,2%	2	14,3%	4	26,7%	2	16,7%	0	0,0%
Stimme eher zu	42	59,2%	5	45,5%	6	35,3%	11	78,6%	9	60,0%	9	75,0%	2	100,0%
Stimme weniger zu	8	11,3%	2	18,2%	4	23,5%	1	7,1%	1	6,7%	0	0,0%	0	0,0%
Stimme nicht zu	2	2,8%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	6,7%	1	8,3%	0	0,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

Die Bilanzpolitik kann eine eigene Strategie verfolgen.

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Stimme voll zu	3	4,2%	2	18,2%	0	0,0%	1	7,1%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Stimme eher zu	15	21,1%	2	18,2%	3	17,6%	3	21,4%	4	26,7%	3	25,0%	0	0,0%
Stimme weniger zu	42	59,2%	6	54,5%	11	64,7%	6	42,9%	9	60,0%	8	66,7%	2	100,0%
Stimme nicht zu	11	15,5%	1	9,1%	3	17,6%	4	28,6%	2	13,3%	1	8,3%	0	0,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

Teil B – Welche bilanzpolitischen Instrumente verwendet Ihre Kommune?

3.1 Nutzen Sie folgende Wahlmöglichkeiten der GemHVO?

Wahlrückstellungen (§ 41 II GemHVO)

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Betreiben BP		Betreiben keine BP	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Ja	41	57,7%	5	45,5%	9	52,9%	11	78,6%	5	33,3%	9	75,0%	2	100,0%	22	68,8%	19	48,7%
Nein	30	42,3%	6	54,5%	8	47,1%	3	21,4%	10	66,7%	3	25,0%	0	0,0%	10	31,3%	20	51,3%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	32	100%	39	100%

Aktivierung von notwendiger Erstausstattung (§ 46 II S. 2 GemHVO)

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Betreiben BP		Betreiben keine BP	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Ja	48	67,6%	4	36,4%	10	58,8%	11	78,6%	12	80,0%	9	75,0%	2	100,0%	22	68,8%	26	66,7%
Nein	23	32,4%	7	63,6%	7	41,2%	3	21,4%	3	20,0%	3	25,0%	0	0,0%	10	31,3%	13	33,3%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	32	100%	39	100%

Degressive Abschreibung oder Leistungsabschreibung (§ 46 I S. 3 GemHVO)

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Betreiben BP		Betreiben keine BP	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Ja	2	2,8%	0	0,0%	1	5,9%	0	0,0%	0	0,0%	1	8,3%	0	0,0%	2	6,3%	0	0,0%
Nein	69	97,2%	11	100,0%	16	94,1%	14	100,0%	15	100,0%	11	91,7%	2	100,0%	30	93,8%	39	100,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	32	100%	39	100%

Ansatz von geleisteten Investitionszuschüssen als Sonderposten (§ 40 IV S. 1 GemHVO)

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Betreiben BP		Betreiben keine BP	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Ja	68	95,8%	11	100,0%	17	100,0%	12	85,7%	14	93,3%	12	100,0%	2	100,0%	30	93,8%	38	97,4%
Nein	3	4,2%	0	0,0%	0	0,0%	2	14,3%	1	6,7%	0	0,0%	0	0,0%	2	6,3%	1	2,6%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	32	100%	39	100%

3.2 Für welche Wahlmöglichkeit haben Sie sich entschieden?

Herstellungskosten (§ 44 II, III GemHVO)

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Betreiben BP		Betreiben keine BP	
	An-zahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Obergrenze	17	23,9%	4	36,4%	6	35,3%	3	21,4%	3	20,0%	1	8,3%	0	0,0%	8	25,0%	9	23,1%
Untergrenze	19	26,8%	4	36,4%	5	29,4%	3	21,4%	4	26,7%	3	25,0%	0	0,0%	8	25,0%	11	28,2%
teils/teils	35	49,3%	3	27,3%	6	35,3%	8	57,1%	8	53,3%	8	66,7%	2	100,0%	16	50,0%	19	48,7%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	32	100%	39	100%

3.3 Für welche Wahlmöglichkeit haben Sie sich entschieden?

Ausweis von empfangenen Investitionszuschüssen (§ 40 IV S. 2 GemHVO)

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Betreiben BP		Betreiben keine BP	
	An-zahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Bruttomethode	64	90,1%	9	81,8%	16	94,1%	13	92,9%	14	93,3%	10	83,3%	2	100,0%	27	84,4%	37	94,9%
Nettomethode	7	9,9%	2	18,2%	1	5,9%	1	7,1%	1	6,7%	2	16,7%	0	0,0%	5	15,6%	2	5,1%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	32	100%	39	100%

3.4 Bei folgenden Themen haben Sie einen Ermessensspielraum. Für wie groß halten Sie diesen, um aufgrund politischer/strategischer Zielsetzungen unterschiedlich zu verfahren?

Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Betreiben BP		Betreiben keine BP	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Sehr großer Spielraum	4	5,6%	1	9,1%	0	0,0%	2	14,3%	0	0,0%	1	8,3%	0	0,0%	1	3,1%	3	7,7%
Großer Spielraum	19	26,8%	3	27,3%	4	23,5%	6	42,9%	2	13,3%	4	33,3%	0	0,0%	7	21,9%	12	30,8%
Geringer Spielraum	45	63,4%	6	54,5%	12	70,6%	6	42,9%	13	86,7%	6	50,0%	2	100,0%	23	71,9%	22	56,4%
Kein Spielraum	3	4,2%	1	9,1%	1	5,9%	0	0,0%	0	0,0%	1	8,3%	0	0,0%	1	3,1%	2	5,1%
∑	71	100,0%	11	100,0%	17	100,0%	14	100,0%	15	100,0%	12	100,0%	2	100,0%	32	100,0%	39	100,0%

Bildung von Rückstellungen

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Betreiben BP		Betreiben keine BP	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Sehr großer Spielraum	4	5,6%	1	9,1%	2	11,8%	1	7,1%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	2	6,3%	2	5,1%
Großer Spielraum	29	40,8%	7	63,6%	7	41,2%	5	35,7%	4	26,7%	5	41,7%	1	50,0%	16	50,0%	13	33,3%
Geringer Spielraum	37	52,1%	3	27,3%	8	47,1%	8	57,1%	10	66,7%	7	58,3%	1	50,0%	14	43,8%	23	59,0%
Kein Spielraum	1	1,4%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	6,7%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	2,6%
∑	71	100,0%	11	100,0%	17	100,0%	14	100,0%	15	100,0%	12	100,0%	2	100,0%	32	100,0%	39	100,0%

Auflösung von Rückstellungen

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Betreiben BP		Betreiben keine BP	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Sehr großer Spielraum	3	4,2%	1	9,1%	1	5,9%	1	7,1%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	2	6,3%	1	2,6%
Großer Spielraum	19	26,8%	7	63,6%	5	29,4%	4	28,6%	1	6,7%	2	16,7%	0	0,0%	7	21,9%	12	30,8%
Geringer Spielraum	34	47,9%	2	18,2%	9	52,9%	7	50,0%	6	40,0%	9	75,0%	1	50,0%	18	56,3%	16	41,0%
Kein Spielraum	15	21,1%	1	9,1%	2	11,8%	2	14,3%	8	53,3%	1	8,3%	1	50,0%	5	15,6%	10	25,6%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	32	100%	39	100%

Außerplanmäßige Abschreibung aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Betreiben BP		Betreiben keine BP	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Sehr großer Spielraum	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Großer Spielraum	25	35,2%	5	45,5%	4	23,5%	5	35,7%	5	33,3%	6	50,0%	0	0,0%	12	37,5%	13	33,3%
Geringer Spielraum	38	53,5%	4	36,4%	11	64,7%	8	57,1%	7	46,7%	6	50,0%	2	100,0%	18	56,3%	20	51,3%
Kein Spielraum	8	11,3%	2	18,2%	2	11,8%	1	7,1%	3	20,0%	0	0,0%	0	0,0%	2	6,3%	6	15,4%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100,0%	2	100%	32	100%	39	100%

Wertaufholung aufgrund des Wegfalls einer voraussichtlich dauernden Wertminderung

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Betreiben BP		Betreiben keine BP	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Sehr großer Spielraum	1	1,4%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	8,3%	0	0,0%	0	0,0%	1	2,6%
Großer Spielraum	20	28,2%	3	27,3%	4	23,5%	5	35,7%	3	20,0%	5	41,7%	0	0,0%	11	34,4%	9	23,1%
Geringer Spielraum	40	56,3%	6	54,5%	11	64,7%	7	50,0%	8	53,3%	6	50,0%	2	100,0%	19	59,4%	21	53,8%
Kein Spielraum	10	14,1%	2	18,2%	2	11,8%	2	14,3%	4	26,7%	0	0,0%	0	0,0%	2	6,3%	8	20,5%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	32	100%	39	100%

Bemessung von Pauschalwertberichtigungen

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Betreiben BP		Betreiben keine BP	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
Sehr großer Spielraum	1	1,4%	1	9,1%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	3,1%	0	0,0%
Großer Spielraum	21	29,6%	4	36,4%	4	23,5%	5	35,7%	3	20,0%	4	33,3%	1	50,0%	11	34,4%	10	25,6%
Geringer Spielraum	46	64,8%	6	54,5%	12	70,6%	9	64,3%	10	66,7%	8	66,7%	1	50,0%	19	59,4%	27	69,2%
Kein Spielraum	3	4,2%	0	0,0%	1	5,9%	0	0,0%	2	13,3%	0	0,0%	0	0,0%	1	3,1%	2	5,1%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	32	100%	39	100%

3.5 An welcher Grenze der Abschreibungstabelle für Baden-Württemberg orientieren sich Ihre Nutzungsdauern bei Vermögensgegenständen?

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
überwiegend an der unteren Grenze	19	26,8%	1	9,1%	5	29,4%	5	35,7%	5	33,3%	3	25,0%	0	0,0%
überwiegend an der oberen Grenze	52	73,2%	10	90,9%	12	70,6%	9	64,3%	10	66,7%	9	75,0%	2	100,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

3.6 Werden Rückstellungen bei Ihnen abgezinst?

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
ja	2	2,8%	0	0,0%	1	5,9%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	50,0%
nein	66	93,0%	11	100,0%	16	94,1%	14	100,0%	13	86,7%	12	100,0%	0	0,0%
teilweise	3	4,2%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	2	13,3%	0	0,0%	1	50,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

3.6.1

Bei welchen Rückstellungen?	**Mit welchem Zinssatz?**
ATZ	2%
> 5 Jahre	aktueller Durchschnittszins Fremdkapital
Pensions- und Beihilfeverpflichtungen aufgrund Zusatzversorgungsordnung	6%

3.6.2 Mit welchem Zinssatz?

Lt. Empfehlung des RP Karlsruhe: die von der Bundesbank veröffentlichten Zinssätze gem §253 Abs. 2 HGB (vgl. RückstellungsabzinsungsVO)

3,5

3.7 Wie groß ist die Wahrscheinlichkeit, dass Sie folgende Sachverhalte gestalten, um Ihren Jahresabschluss zu beeinflussen?

Wahl des Zeitpunktes (vor oder nach dem Bilanzstichtag) für den Verkauf von Vermögensgegenständen, bei denen stille Reserven aufgedeckt werden.

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
wird bereits praktiziert	7	9,9%	1	9,1%	2	11,8%	2	14,3%	2	13,3%	0	0,0%	0	0,0%
große Wahrscheinlichkeit	4	5,6%	1	9,1%	0	0,0%	1	7,1%	0	0,0%	2	16,7%	0	0,0%
geringe Wahrscheinlichkeit	39	54,9%	5	45,5%	8	47,1%	9	64,3%	8	53,3%	8	66,7%	1	50,0%
kommt nicht in Frage	21	29,6%	4	36,4%	7	41,2%	2	14,3%	5	33,3%	2	16,7%	1	50,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

Beschleunigung oder Verzögerung von Investitionen, um den Abschreibungsbeginn zu beeinflussen.

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
wird bereits praktiziert	4	5,6%	1	9,1%	1	5,9%	0	0,0%	1	6,7%	1	8,3%	0	0,0%
große Wahrscheinlichkeit	1	1,4%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	6,7%	0	0,0%	0	0,0%
geringe Wahrscheinlichkeit	39	54,9%	5	45,5%	9	52,9%	8	57,1%	8	53,3%	8	66,7%	1	50,0%
kommt nicht in Frage	27	38,0%	5	45,5%	7	41,2%	6	42,9%	5	33,3%	3	25,0%	1	50,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

Verschieben von Reparaturmaßnahmen vor oder nach den Bilanzstichtag.

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
wird bereits praktiziert	4	5,6%	0	0,0%	2	11,8%	0	0,0%	1	6,7%	1	8,3%	0	0,0%
große Wahrscheinlichkeit	10	14,1%	2	18,2%	2	11,8%	3	21,4%	1	6,7%	2	16,7%	0	0,0%
geringe Wahrscheinlichkeit	30	42,3%	3	27,3%	7	41,2%	8	57,1%	7	46,7%	5	41,7%	0	0,0%
kommt nicht in Frage	27	38,0%	6	54,5%	6	35,3%	3	21,4%	6	40,0%	4	33,3%	2	100,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

Verlagerung von rückstellungsrelevanten Ereignissen (Bsp. Zeitpunkt einer Klageerhebung) vor oder nach den Bilanzstichtag.

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
wird bereits praktiziert	3	4,2%	1	9,1%	1	5,9%	0	0,0%	1	6,7%	0	0,0%	0	0,0%
große Wahrscheinlichkeit	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
geringe Wahrscheinlichkeit	35	49,3%	6	54,5%	5	29,4%	11	78,6%	4	26,7%	8	66,7%	1	50,0%
kommt nicht in Frage	33	46,5%	4	36,4%	11	64,7%	3	21,4%	10	66,7%	4	33,3%	1	50,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

3.8 Gibt es weitere Geschäftsvorfälle, die Sie im Hinblick auf Ihren Jahresabschluss gestalten? (offene Frage)

Zeitpunkt, wann die von der örtlichen/überörtlichen Prüfung verlangten Korrekturen umgesetzt werden.
Bildung von Rückstellungen aufgrund der zeitversetztenden Auswirkungen auf den kommunalen Finanzausgleich
nein
Bildung der FAG-Wahlrückstellung, sie berücksichtigt neben den erhöhten Aufwendungen auch die ausfallenden Erträge des zweitfolgenden Jahres, um alle finanziellen Konsequenzen "abfangen" zu können.
Wenige Zweckgebundene Rücklagen. Bildung von Rückstellungen. Periodengerechte Abgrenzung, man darf bis Mai aufs alte Jahr buchen, wenn die Leistung im Vorjahr war
Ist situationsabhängig.
Verrechnung von Verwaltungskosten vom Kernhaushalt an die Eigenbetriebe zur Beeinflussung der dortigen Ergebnisse. Jährliche Berechnung der Tarife des Bauhofs, eine Spitzabrechnung erfolgt zum Jahresende nicht.
keine Ermächtigungsübertragungen - Planansätze länger andauernder Investitionen aufteilen auf mehrere Haushaltsjahre
Nein, momentan nicht
keine

Teil C – Warum betreiben Kommunen Bilanzpolitik?

4.1 Welche Relevanz haben folgende Aspekte für Sie bei der Gestaltung Ihres Jahresabschlusses

Erreichen des Haushaltsausgleichs

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
sehr wichtig	47	66,2%	8	72,7%	13	76,5%	9	64,3%	11	73,3%	5	41,7%	1	50,0%
wichtig	20	28,2%	3	27,3%	4	23,5%	5	35,7%	1	6,7%	7	58,3%	0	0,0%
weniger wichtig	2	2,8%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	6,7%	0	0,0%	1	50,0%
unwichtig	2	2,8%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	2	13,3%	0	0,0%	0	0,0%
∑	71	100,0%	11	100,0%	17	100,0%	14	100,0%	15	100,0%	12	100,0%	2	100,0%

Einhaltung des Planansatzes

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
sehr wichtig	8	11,3%	0	0,0%	3	17,6%	1	7,1%	4	26,7%	0	0,0%	0	0,0%
wichtig	36	50,7%	6	54,5%	10	58,8%	6	42,9%	7	46,7%	7	58,3%	0	0,0%
weniger wichtig	24	33,8%	5	45,5%	4	23,5%	7	50,0%	2	13,3%	5	41,7%	1	50,0%
unwichtig	3	4,2%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	2	13,3%	0	0,0%	1	50,0%
∑	71	100,0%	11	100,0%	17	100,0%	14	100,0%	15	100,0%	12	100,0%	2	100,0%

Verstetigung des Jahresergebnisses

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
sehr wichtig	8	11,3%	1	9,1%	1	5,9%	2	14,3%	2	13,3%	2	16,7%	0	0,0%
wichtig	34	47,9%	4	36,4%	9	52,9%	6	42,9%	6	40,0%	9	75,0%	0	0,0%
weniger wichtig	25	35,2%	5	45,5%	7	41,2%	5	35,7%	5	33,3%	1	8,3%	2	100,0%
unwichtig	4	5,6%	1	9,1%	0	0,0%	1	7,1%	2	13,3%	0	0,0%	0	0,0%
∑	71	100,0%	11	100,0%	17	100,0%	14	100,0%	15	100,0%	12	100,0%	2	100,0%

Darstellung eines positiveren Ergebnisses

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
sehr wichtig	13	18,3%	5	45,5%	4	23,5%	1	7,1%	3	20,0%	0	0,0%	0	0,0%
wichtig	33	46,5%	2	18,2%	9	52,9%	8	57,1%	6	40,0%	8	66,7%	0	0,0%
weniger wichtig	20	28,2%	4	36,4%	4	23,5%	4	28,6%	3	20,0%	4	33,3%	1	50,0%
unwichtig	5	7,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	7,1%	3	20,0%	0	0,0%	1	50,0%
∑	71	100,0%	11	100,0%	17	100,0%	14	100,0%	15	100,0%	12	100,0%	2	100,0%

Darstellung eines schlechteren Ergebnisses

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
sehr wichtig	3	4,2%	2	18,2%	1	5,9%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
wichtig	15	21,1%	1	9,1%	5	29,4%	1	7,1%	5	33,3%	2	16,7%	1	50,0%
weniger wichtig	38	53,5%	8	72,7%	6	35,3%	12	85,7%	3	20,0%	8	66,7%	1	50,0%
unwichtig	15	21,1%	0	0,0%	5	29,4%	1	7,1%	7	46,7%	2	16,7%	0	0,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

Vermeidung eines Haushaltssicherungskonzeptes

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
sehr wichtig	30	42,3%	7	63,6%	7	41,2%	7	50,0%	4	26,7%	5	41,7%	0	0,0%
wichtig	25	35,2%	3	27,3%	6	35,3%	4	28,6%	6	40,0%	6	50,0%	0	0,0%
weniger wichtig	10	14,1%	1	9,1%	3	17,6%	3	21,4%	2	13,3%	0	0,0%	1	50,0%
unwichtig	6	8,5%	0	0,0%	1	5,9%	0	0,0%	3	20,0%	1	8,3%	1	50,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

4.2 Wie groß ist die Wahrscheinlichkeit, dass Sie Ihren Jahresabschluss positiver darstellen um

die Kreditwürdigkeit der Kommune zu verbessern

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Positive Darstellung			
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	wichtig		nicht wichtig	
wird bereits praktiziert	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
große Wahrscheinlichkeit	7	9,9%	1	9,1%	2	11,8%	3	21,4%	0	0,0%	1	8,3%	0	0,0%	5	10,9%	2	8,0%
geringe Wahrscheinlichkeit	27	38,0%	7	63,6%	5	29,4%	4	28,6%	4	26,7%	6	50,0%	1	50,0%	19	41,3%	8	32,0%
kommt nicht in Frage	37	52,1%	3	27,3%	10	58,8%	7	50,0%	11	73,3%	5	41,7%	1	50,0%	22	47,8%	15	60,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	46	100%	25	100%

eine bessere Zahlungsfähigkeit der Kommune darzustellen

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Positive Darstellung			
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	wichtig		nicht wichtig	
wird bereits praktiziert	1	1,4%	1	9,1%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	2,2%	0	0,0%
große Wahrscheinlichkeit	12	16,9%	3	27,3%	3	17,6%	4	28,6%	2	13,3%	0	0,0%	0	0,0%	9	19,6%	3	12,0%
geringe Wahrscheinlichkeit	22	31,0%	4	36,4%	4	23,5%	3	21,4%	4	26,7%	6	50,0%	1	50,0%	14	30,4%	8	32,0%
kommt nicht in Frage	36	50,7%	3	27,3%	10	58,8%	7	50,0%	9	60,0%	6	50,0%	1	50,0%	22	47,8%	14	56,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	46	100%	25	100%

die Attraktivität Ihrer Kommune für Einwohner und Gewerbetreibende zu steigern

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Positive Darstellung			
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	wichtig		nicht wichtig	
wird bereits praktiziert	2	2,8%	1	9,1%	1	5,9%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	2	4,3%	0	0,0%
große Wahrscheinlichkeit	8	11,3%	2	18,2%	0	0,0%	1	7,1%	3	20,0%	2	16,7%	0	0,0%	7	15,2%	1	4,0%
geringe Wahrscheinlichkeit	26	36,6%	5	45,5%	5	29,4%	7	50,0%	3	20,0%	6	50,0%	0	0,0%	15	32,6%	11	44,0%
kommt nicht in Frage	35	49,3%	3	27,3%	11	64,7%	6	42,9%	9	60,0%	4	33,3%	2	100,0%	22	47,8%	13	52,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	46	100%	25	100%

das Abschneiden im interkommunalen Vergleich zu verbessern

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Positive Darstellung			
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	wichtig		nicht wichtig	
wird bereits praktiziert	1	1,4%	0	0,0%	1	5,9%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	2,2%	0	0,0%
große Wahrscheinlichkeit	3	4,2%	0	0,0%	0	0,0%	1	7,1%	1	6,7%	1	8,3%	0	0,0%	3	6,5%	0	0,0%
geringe Wahrscheinlichkeit	32	45,1%	6	54,5%	5	29,4%	7	50,0%	5	33,3%	8	66,7%	1	50,0%	22	47,8%	10	40,0%
kommt nicht in Frage	35	49,3%	5	45,5%	11	64,7%	6	42,9%	9	60,0%	3	25,0%	1	50,0%	20	43,5%	15	60,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	46	100%	25	100%

das Wahlverhalten der Bürger zu beeinflussen durch Darstellung guter Haushaltsführung

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Positive Darstellung			
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	wichtig		nicht wichtig	
wird bereits praktiziert	1	1,4%	0	0,0%	1	5,9%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	2,2%	0	0,0%
große Wahrscheinlichkeit	3	4,2%	1	9,1%	0	0,0%	0	0,0%	1	6,7%	1	8,3%	0	0,0%	3	6,5%	0	0,0%
geringe Wahrscheinlichkeit	27	38,0%	5	45,5%	5	29,4%	6	42,9%	5	33,3%	5	41,7%	1	50,0%	18	39,1%	9	36,0%
kommt nicht in Frage	40	56,3%	5	45,5%	11	64,7%	8	57,1%	9	60,0%	6	50,0%	1	50,0%	24	52,2%	16	64,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	46	100%	25	100%

4.3 Wie groß ist die Wahrscheinlichkeit, dass Sie Ihren Jahresabschluss negativer darstellen um

Steuer-/Gebühren-/Abgabenerhöhungen zu rechtfertigen

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Negative Darstellung			
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	wichtig		nicht wichtig	
wird bereits praktiziert	1	1,4%	0	0,0%	1	5,9%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	1,9%
große Wahrscheinlichkeit	7	9,9%	3	27,3%	1	5,9%	1	7,1%	1	6,7%	1	8,3%	0	0,0%	3	16,7%	4	7,5%
geringe Wahrscheinlichkeit	31	43,7%	4	36,4%	6	35,3%	7	50,0%	6	40,0%	7	58,3%	1	50,0%	7	38,9%	24	45,3%
kommt nicht in Frage	32	45,1%	4	36,4%	9	52,9%	6	42,9%	8	53,3%	4	33,3%	1	50,0%	8	44,4%	24	45,3%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	18	100%	53	100%

vermehrt an Fördergelder/Zuschüsse zu gelangen

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Negative Darstellung			
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	wichtig		nicht wichtig	
wird bereits praktiziert	3	4,2%	1	9,1%	2	11,8%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	2	11,1%	1	1,9%
große Wahrscheinlichkeit	11	15,5%	4	36,4%	1	5,9%	3	21,4%	1	6,7%	2	16,7%	0	0,0%	1	5,6%	10	18,9%
geringe Wahrscheinlichkeit	26	36,6%	4	36,4%	5	29,4%	6	42,9%	6	40,0%	5	41,7%	0	0,0%	8	44,4%	18	34,0%
kommt nicht in Frage	31	43,7%	2	18,2%	9	52,9%	5	35,7%	8	53,3%	5	41,7%	2	100,0%	7	38,9%	24	45,3%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	18	100%	53	100%

nicht zwingend notwendige Investitionsprojekte zu vermeiden

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Negative Darstellung			
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	wichtig		nicht wichtig	
wird bereits praktiziert	2	2,8%	0	0,0%	1	5,9%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	50,0%	1	5,6%	1	1,9%
große Wahrscheinlichkeit	14	19,7%	1	9,1%	2	11,8%	5	35,7%	4	26,7%	2	16,7%	0	0,0%	5	27,8%	9	17,0%
geringe Wahrscheinlichkeit	34	47,9%	9	81,8%	7	41,2%	6	42,9%	5	33,3%	6	50,0%	1	50,0%	7	38,9%	27	50,9%
kommt nicht in Frage	21	29,6%	1	9,1%	7	41,2%	3	21,4%	6	40,0%	4	33,3%	0	0,0%	5	27,8%	16	30,2%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	18	100%	53	100%

die Erwartungshaltung der Einwohner und Gewerbetreibenden zur kommunalen Infrastruktur zu reduzieren

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Negative Darstellung			
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	wichtig		nicht wichtig	
wird bereits praktiziert	3	4,2%	1	9,1%	2	11,8%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	2	11,1%	1	1,9%
große Wahrscheinlichkeit	9	12,7%	1	9,1%	0	0,0%	5	35,7%	1	6,7%	1	8,3%	1	50,0%	3	16,7%	6	11,3%
geringe Wahrscheinlichkeit	35	49,3%	7	63,6%	7	41,2%	5	35,7%	8	53,3%	7	58,3%	1	50,0%	8	44,4%	27	50,9%
kommt nicht in Frage	24	33,8%	2	18,2%	8	47,1%	4	28,6%	6	40,0%	4	33,3%	0	0,0%	5	27,8%	19	35,8%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	18	100%	53	100%

die Erwartungshaltung der Gemeinderäte zu reduzieren

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000		Negative Darstellung			
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	wichtig		nicht wichtig	
wird bereits praktiziert	3	4,2%	1	9,1%	1	5,9%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	50,0%	2	11,1%	1	1,9%
große Wahrscheinlichkeit	15	21,1%	2	18,2%	2	11,8%	4	28,6%	5	33,3%	1	8,3%	1	50,0%	5	27,8%	10	18,9%
geringe Wahrscheinlichkeit	29	40,8%	6	54,5%	5	29,4%	7	50,0%	4	26,7%	7	58,3%	0	0,0%	5	27,8%	24	45,3%
kommt nicht in Frage	24	33,8%	2	18,2%	9	52,9%	3	21,4%	6	40,0%	4	33,3%	0	0,0%	6	33,3%	18	34,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%	18	100%	53	100%

4.4 Gibt es weitere Gründe für Sie, Ihren Jahresabschluss zu gestalten? (offene Frage)

nein
--(eher Gestaltung des HH Plans !)
Gerade die Verstetigung des Ergebnisses ist uns wichtig. Zu diesem Zweck bilden wir Finanzausgleichsrückstellungen bei besseren Steuererträgen wegen der zweijährig verzögerten Folgewirkungen im kommunalen Finanzausgleich. Auch werden Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen gebucht.
In der Regel wird versucht, im Jahresabschluss die tatsächlichen Gegebenheiten wiederzugeben.
Erhaltung der langfristigen Leistungsfähigkeit

4.5 Wie wichtig sind Ihnen folgende Zielsetzungen bei der Gestaltung Ihres Jahresabschlusses?

Beeinflussung des Verhaltens der Mitarbeiter (Bsp. hinsichtlich Wirtschaftlichkeit)

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
sehr wichtig	13	18,3%	2	18,2%	5	29,4%	2	14,3%	2	13,3%	2	16,7%	0	0,0%
wichtig	28	39,4%	5	45,5%	6	35,3%	5	35,7%	7	46,7%	5	41,7%	0	0,0%
weniger wichtig	20	28,2%	3	27,3%	3	17,6%	5	35,7%	4	26,7%	3	25,0%	2	100,0%
unwichtig	10	14,1%	1	9,1%	3	17,6%	2	14,3%	2	13,3%	2	16,7%	0	0,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

Beeinflussung des Verhaltens des Gemeinderates (Bsp. hinsichtlich sparen, Prioritäten setzen)

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
sehr wichtig	23	32,4%	5	45,5%	5	29,4%	5	35,7%	3	20,0%	4	33,3%	1	50,0%
wichtig	36	50,7%	5	45,5%	9	52,9%	8	57,1%	7	46,7%	6	50,0%	1	50,0%
weniger wichtig	6	8,5%	1	9,1%	1	5,9%	1	7,1%	2	13,3%	1	8,3%	0	0,0%
unwichtig	6	8,5%	0	0,0%	2	11,8%	0	0,0%	3	20,0%	1	8,3%	0	0,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

Beeinflussung des Verhaltens der Einwohner (Bsp. hinsichtlich der Übernahme von Aufgaben durch Ehrenamtliche)

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
sehr wichtig	4	5,6%	1	9,1%	2	11,8%	0	0,0%	1	6,7%	0	0,0%	0	0,0%
wichtig	13	18,3%	2	18,2%	5	29,4%	3	21,4%	0	0,0%	3	25,0%	0	0,0%
weniger wichtig	34	47,9%	6	54,5%	5	29,4%	8	57,1%	6	40,0%	7	58,3%	2	100,0%
unwichtig	20	28,2%	2	18,2%	5	29,4%	3	21,4%	8	53,3%	2	16,7%	0	0,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

Beeinflussung der Meinungsbildung externer Bilanzadressaten (Bsp. Kommunalaufsicht)

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
sehr wichtig	9	12,7%	3	27,3%	3	17,6%	1	7,1%	1	6,7%	1	8,3%	0	0,0%
wichtig	19	26,8%	3	27,3%	4	23,5%	3	21,4%	3	20,0%	5	41,7%	1	50,0%
weniger wichtig	28	39,4%	4	36,4%	6	35,3%	6	42,9%	6	40,0%	5	41,7%	1	50,0%
unwichtig	15	21,1%	1	9,1%	4	23,5%	4	28,6%	5	33,3%	1	8,3%	0	0,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

Beeinflussung der Meinungsbildung der Öffentlichkeit (Bsp. hinsichtlich Image der Stadt)

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
sehr wichtig	3	4,3%	1	9,1%	2	11,8%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
wichtig	24	34,3%	1	9,1%	5	29,4%	8	57,1%	2	14,3%	7	58,3%	1	50,0%
weniger wichtig	31	44,3%	8	72,7%	5	29,4%	5	35,7%	8	57,1%	4	33,3%	1	50,0%
unwichtig	12	17,1%	1	9,1%	5	29,4%	1	7,1%	4	28,6%	1	8,3%	0	0,0%
∑	70	100%	11	100%	17	100%	14	100%	14	100%	12	100%	2	100%

Beeinflussung der Meinungsbildung von Mitarbeitern (Bsp. hinsichtlich Arbeitgeberimage)

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
sehr wichtig	1	1,4%	0	0,0%	1	6,3%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
wichtig	14	20,0%	2	18,2%	5	31,3%	3	21,4%	1	6,7%	3	25,0%	0	0,0%
weniger wichtig	40	57,1%	7	63,6%	6	37,5%	7	50,0%	10	66,7%	8	66,7%	2	100,0%
unwichtig	15	21,4%	2	18,2%	4	25,0%	4	28,6%	4	26,7%	1	8,3%	0	0,0%
∑	70	100%	11	100%	16	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

Beeinflussung der Meinungsbildung der Einwohner (Bsp. hinsichtlich Bürgerengagement, Zusammenhalt innerhalb der Kommune)

	Gesamt		< 5.000		5.000-10.000		10.001-20.000		20.001-40.000		40.001-100.000		>100.000	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
sehr wichtig	3	4,2%	1	9,1%	2	11,8%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
wichtig	16	22,5%	2	18,2%	2	11,8%	6	42,9%	3	20,0%	3	25,0%	0	0,0%
weniger wichtig	35	49,3%	7	63,6%	7	41,2%	5	35,7%	6	40,0%	8	66,7%	2	100,0%
unwichtig	17	23,9%	1	9,1%	6	35,3%	3	21,4%	6	40,0%	1	8,3%	0	0,0%
∑	71	100%	11	100%	17	100%	14	100%	15	100%	12	100%	2	100%

4.5.1 Sonstige Nennungen

sehr wichtig	Der Jahresabschluss sollte die tatsächliche Lage der Kommune darstellen.
sehr wichtig	Die Jahresabschlüsse sollten unter gleichen Vorgaben erstellt werden, damit man die Jahre und die Entwicklung vergleichen kann.
sehr wichtig	Willkür durch wechselnde Bilanzpolitik zur Verfolgung politischer Ziele sollte vermieden werden.
sehr wichtig	Darstellung der intergenerativen Gerechtigkeit
wichtig	Transparente Darstellung des Handelns der Verwaltung
wichtig	Transparente Darstellung, dass die Vorgaben der Politik (Gemeinderat, Pflichtaufgaben) umgesetzt wurden.
wichtig	Korrekte Darstellung der Kosten der Produktgruppen/Produkte inklusive nachvollziehbaren internen Verrechnungen
	Die Umfrage wurde von einem nüchternen Kämmerer ausgefüllt, der aufgrund jahrelanger Erfahrungen nicht daran glaubt, dass das NKHR kommunalpolitisch etwas zum Besseren bewegt bzw. bewegen wird. Der Kommune geht es viel zu gut. Die Steuereinnahmen fließen, wohl auch in der näheren Zukunft und hoffentlich noch lange. Die aktuell politisch Aktiven haben zu dieser positiven Situation rein gar nichts beigetragen, sonnen sich aber in der guten Gesamtsituation. Die Jahresergebnisse 2014 - 2016 werden extrem positiv ausfallen. Also für die Politik kein Grund etwas am Verhalten zu ändern. Ob sich daran etwas ändern wird, sollte es der Gemeinde einmal schlechter gehen, bleibt abzuwarten. Wenn überhaupt, dann nur, wenn es nicht mehr anders geht.
	Hätten Sie diese Umfrage Bürgermeistern und Gemeinderäten vorgelegt, wäre das Ergebnis sicher anders ausgefallen. Politik sagt und tut das, was opportun, nicht das, was auf lange Sicht vernünftig und notwendig ist.

Anlage 9: Literatur auf CD

Auf CD ist den Anlagen folgende Literatur beigefügt:

Lenkungsgruppe NKHR (2014): Leitfaden zur Bilanzierung. nach den Grundlagen des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) in Baden-Württemberg. 2. Auflage.

Erklärung

„Ich versichere, dass ich diese Masterthesis selbständig und nur unter Verwendung der angegebenen Quellen und Hilfsmittel angefertigt habe.“

Grafenau, den 15.12.2016